

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي  
جامعة الجزائر  
كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير

الموضوع

نظام المعلومات المحاسبي في المحاسبة التحليلية  
و علاقته باتخاذ القرار و مراقبة التسيير

رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير  
فرع التسيير

من إعداد الطالب :  
موالى جمال  
تحت إشراف الأستاذ :  
قدی عبد الجید

السنة الجامعية 2000 - 2001

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

\* وَ قُلْ إِعْمَلُوا فَسِيرِي اللَّهُ عَمَلُكُمْ وَ الْمُؤْمِنُونَ \*

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

## الأهداء:

إلى والدة تي

إلى والدتي

\* ربِّي أَرْحَمَهُمَا كُمَا (بيانِي صغيراً)

أَطَالَ اللَّهُ عَمْرَهُمَا

وَإِلَيْكُلِّ مَنْ سَاهَمَ فِي إِعْدَادِ هَذِهِ الرِّسَالَةِ  
مَنْ بَعِيدٌ أَوْ مَنْ قَرِيبٌ.

الطالب :

موالي جمال

## التشكراته

أتقدم بالشكر إلى كل من ساعدي على إعداد هذه الرسالة ، وأخص

بالذكر الأستاذ قدي عبد المجيد و الأستاذ سفيان بن بلقاسم و الأستاذ خلف

عثمان والأستاذ قادة أقسام ، الذي قدم لنا النصح والإرشاد .

كما أتقدم بشكري الخالص إلى الأستاذ العسكري أنيسة وصلاح حواس .

وإلى كل من شارك من بعيد

أو من قريب

في إعداد هذه الرسالة .

الخطبة :

المقدمة :

الإشكالية :

الصفحة

<b>الفصل الأول: ميدان تطبيق المحاسبة</b>	.....
1	المبحث الأول : نظرة عامة عن المؤسسة من الجانب النظري .....
1	المطلب الأول : مفهوم المؤسسة .....
2	المطلب الثاني : أهداف المؤسسة .....
3	المطلب الثالث : أنواع المؤسسات الاقتصادية .....
5	المطلب الرابع : القواعد المالية و القاعدية للمؤسسة .....
6	المطلب الخامس : الجوانب المحيطة بالمؤسسة .....
8	المبحث الثاني : مفهوم المحاسبة و أهدافها .....
10	المطلب الأول : نشأت و تطور المحاسبة .....
12	المطلب الثاني : مفهوم المحاسبة .....
13	المطلب الثالث : أهداف المحاسبة .....
14	المطلب الرابع : علاقة المحاسبة بالتقنيات الأخرى .....
15	المطلب الخامس : تحليل و علاج المعلومات في المؤسسة .....
17	المبحث الثالث : المحاسبة التحليلية .....
18	المطلب الأول : نشأت و تطور المحاسبة التحليلية .....
19	المطلب الثاني : تعريف المحاسبة التحليلية و أهدافها .....
20	المطلب الثالث : مكانة محاسبة التكاليف من المهام السابقة و علاقتها بالمحاسبة العامة .....
23	المطلب الرابع : شروط وجود المحاسبة التحليلية في المؤسسة .....
26	المطلب الخامس : التنظيم الهيكلي للمؤسسة و علاقتها بالمحاسبة التحليلية .....
27	خلاصة الفصل الأول .....
27	<b>الفصل الثاني : التكاليف و تصنيفها</b> .....
28	المبحث الأول : التكاليف و سعر التكلفة .....
28	المطلب الأول : مفهوم التكلفة .....
29	المطلب الثاني : مفهوم سعر التكلفة .....
29	المطلب الثالث : المخزونات و التكاليف حسب المخطط الوطني المحاسبي .....
30	

31	المطلب الرابع : تحديد عناصر التكلفة النهائية وكيفية حسابها.....
32	المطلب الخامس : التكاليف و الرقابة.....
33	المبحث الثاني : تصنیف التكاليف.....
33	المطلب الأول : تصنیف التكاليف حسب قابلیة التخصیص.....
34	المطلب الثاني : تصنیف التكاليف حسب الوظيفة أو المرحلة.....
34	المطلب الثالث : تصنیف التكاليف حسب المراکز.....
35	المطلب الرابع : تصنیف التكاليف حسب معيار الزمن.....
35	المطلب الخامس : تصنیف التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط.....
36	المبحث الثالث : التكاليف و مدلولها في الفكر الاقتصادي و الحسابي و الإداري.....
37	المطلب الأول : التكاليف من وجهة نظر الاقتصاد.....
38	المطلب الثاني : التكاليف من وجهة نظر المحاسبة.....
38	المطلب الثالث : التكاليف من وجهة نظر الإدارية.....
39	المطلب الرابع : العوامل المؤثرة في نظام المحاسبة التحليلية.....
40	خلاصة الفصل الثاني.....
41	الفصل الثالث : طرق حساب التكاليف.....
42	المبحث الأول : عرض طريقة التكلفة الكلية.....
42	المطلب الأول : مفهوم طريقة التكلفة الكلية.....
42	المطلب الثاني : بعض التعريف.....
43	المطلب الثالث : العناصر المكونة للتكليف و سعر التكلفة.....
43	المطلب الرابع : تصنیف الأقسام المتجلسة.....
45	المطلب الخامس : تقييم أسلوب التكلفة الكلية.....
47	المبحث الثاني : طريقة التحميل العقلاني للتكليف الثابتة.....
48	المطلب الأول : مفهوم طريقة التحميل العقلاني.....
49	المطلب الثاني : تحديد حجم الإنتاج العادي و الحقيقى.....
49	المطلب الثالث : فروق التحميل العقلاني.....
50	المطلب الرابع : تقييم أسلوب التحميل العقلاني.....
51	المبحث الثالث : طريقة التكليف المتغيرة.....
53	المطلب الأول : مفهوم طريقة التكليف المتغيرة.....
54	.....

المطلب الثاني : نموذج طريقة التكلفة المتغيرة.....	54
المطلب الثالث : استخدامات أسلوب التكلفة المتغيرة في التسخير .....	55
المطلب الرابع : تقييم أسلوب التكلفة المتغيرة.....	58
المبحث الرابع : أسلوب التكلفة المعيارية .....	60
المطلب الأول: تعريف وأهداف التكاليف المعيارية .....	60
المطلب الثاني : أنواع التكاليف المعيارية.....	61
المطلب الثالث : مكونات التكاليف المعيارية وتحليل الفروقات .....	61
المطلب الرابع : تقييم أسلوب التكاليف التقديرية .....	67
المطلب الخامس : دراسة مقارنة لطرق حساب النتيجة حسب الأساليب مع ذكر حالة توضيحية خلاصة الفصل الثالث .....	69
الفصل الرابع : المحاسبة التحليلية كنظام معلومات وعلاقتها باتخاذ القرار .....	83
المبحث الأول : مفهوم التسخير وأهدافه و مجال تطبيقه بين النظرية والتطبيق .....	84
المطلب الأول : مفهوم التسخير من وجهة نظر الإنتاج .....	84
المطلب الثاني : أهداف التسخير من ناحية الإنتاج .....	85
المطلب الثالث : التسخير من وجهة نظر المحاسبة التحليلية و التسخير .....	86
المطلب الرابع : النظام العقلاني للمحاسبة التحليلية داخل المؤسسة و التسخير .....	90
المطلب الخامس : علاقة المحاسبة التحليلية بالتسخير الموازنی .....	90
المبحث الثاني: مفهوم القرار .....	91
المطلب الأول : مراحل عملية اتخاذ القرار .....	92
المطلب الثاني : أنواع القرارات .....	92
المطلب الثالث : القرارات من وجهة نظر التحليل المحاسبي للمعلومات .....	94
المطلب الرابع : دور نظام المعلومات المحاسبي في عملية اتخاذ القرارات .....	95
المطلب الخامس: المشاكل التنظيمية في عملية صنع القرار .....	96
المبحث الثالث : المحاسبة التحليلية كنظام معلومات داخل المؤسسة .....	100
المطلب الأول : تصور نظام عقلاني محاسبي داخل المؤسسة.....	102
المطلب الثاني : نتائج النظام العقلاني المحاسبي داخل المؤسسة .....	103
المطلب الثالث : نظام المعلومات والمحاسبة التحليلية .....	104
خلاصة الفصل الرابع .....	105

المطلب الرابع : كيفية النظر إلى المعلومات من وجهة نظر المحاسبة .....	106
المطلب الخامس : التقنيات الخاصة بمراقبة التسيير وعلاقتها باتخاذ القرار والتحكم في التسيير ..	107
ملخص المذكورة.....	108
الخاتمة .....	109
اقتراحات .....	113
قائمة المراجع.....	114

## مقدمة :

نظراً لتطبيق الإصلاحات الشاملة على معظم النشاط الاقتصادي للبلاد في هذه الآونة، أصبح دور المؤسسة الاقتصادية له دور هاماً في تحديد أهميتها على مستوى النشاط الاقتصادي، و ذلك من ناحية ضرورة تحقيق المردودية، ومن ثم العمل على البقاء في السوق، و بالرغم من الصعوبات التي تعاني منها المؤسسة الاقتصادية من النواحي المالية، و التنظيمية، و الإنتاجية، و ذلك بسبب ضعف فعاليتها الإنتاجية و لفقرها لأدوات التسيير، نجد أن نجاح هذه المؤسسات يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في التسيير و مراقبته.

و بما أن الجزائر تعمل دوماً على الإزدهار، و التطور، و الخروج من وكر التخلف، و القضاء على مختلف الصعوبات المتعددة التي تحيط بالمؤسسة، لذلك نجد أن أساس تحقيق المردودية بعدها أصبح التوجه هو مرتبط باقتصاد السوق. و هو الاختيار الاقتصادي الذي فرض نتيجة للتطور الاقتصادي، الذي يوتكر أساساً على المؤسسات ذات الحجم الصغير و المتوسط، بالإضافة إلى القطاع العام، حيث نجد أن المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في ظل إقتصاد السوق، من أهدافها الأساسية هو تحقيق المردودية المالية. لذلك نجد أن المحاسبة التي قدمت بدراسة هذا النشاط من الناحية الكمية، و الكيفية، على أساس تحاليل معروفة بالنسبة لكل نوع من أنواع المحاسبة، حيث نجد أن المحاسبة تعتبر من الركائز الأساسية لتحقيق المردودية المستهدفة، إذا استغلت بصفة عقلانية، أي إذا اعتمدت تقنياتها في إطار نظام معلومات متكامل، و ضمن متطلبات نماذج لإتخاذ القرار و مراقبة التسيير. حيث نجد أن مراقبة التسيير التي تغير عن التحكم في التسيير يكون وفقاً لقرارات نتيجة التسيير، حيث يعالج نشاط المؤسسة، نتيجة للتحليلات المحاسبية التي يقومون بها الخليلين الماليين، و ذلك وفقاً ل نوعية المحاسبة المطبقة. فإذا رأينا إلى المحاسبة التحليلية فالتحليل وأخذ القرارات التصححية للنشاط، يكون نتيجة للتحليل التي تقوم بها وفقاً لأساليبها المختلفة، و ذلك على أساس القدرات الذاتية القادرة على مزاولة نشاطها، و هذا يأتي بالنتيجة إذا أخذت بعين الاعتبار الاستغلال الأحسن لمواردها، في ظل التقنيات التسييرية المشتمل على نجاحها. و يتبيّن من وجودها في السوق نظراً لفعاليتها الغير معروفة.

نتيجة وجود قيود قوية أولاً، و صعوبة اختيار النشاط الاستثماري الأمثل و الفعال بالنسبة للاختيار الاقتصادي ثانياً،

كل هذا جعل هذه المؤسسات تبحث عن وجود فعاليتها في السوق بالنسبة للموارد المتاحة لها ، و ذلك من أجل تحقيق مردودية جيدة ، التي تسمح لها مزاولة نشاطها و بقائها في السوق ، و لكن هذا غير كافي لكي نقول أن هذه المؤسسة ذات فعالية و مردودية حسنة ، إذا لم تساهم في ترقية النشاط الاقتصادي للوطن إذ يستوجب أن يكون نشاطها ذات شفافية تامة بالنسبة للمحيط و خاصة دائرة الضرائب ، كما أنه يستحسن أن يكون النشاط يلي الرغبات المتامية في المجتمع . و ذلك على أساس النهوض ب مختلف النشاط الاقتصادي الذي يساهم في ذلك نتيجة القيام

بالنشاط الاقتصادي الم Shr. في مختلف الأنشطة و هذا مما يسمح هذه المؤسسات في الدخول في المسافة المشتركة التي هي من الركائز الأساسية لاقتصاد السوق . و لكن له وجهة أخرى وجهة اجتماعية ، و ليست خاصة جدا إذ لا يقتصر على تحقيق الأرباح بشتى الطرق الممكنة ، ولكن مع مراعاة جوانب اقتصادية و اجتماعية و سياسية و ثقافية خاصة بالبلاد لكي يكون أمثل و عقلاني بالنسبة للتنمية الشاملة للوطن .

و بما أن المحاسبة تهتم بدراسة النشاط الاقتصادي من الناحية المالية ، فهي تعتبر إحدى التقنيات الخاصة بمراقبة التسيير و عمودها الفقري ، و ذلك لكون أن معظم التقنيات الأخرى تعتمد على المعطيات المحاسبية ، كونها نظام معلومات أساسى في المؤسسة .

هذا ارتأينا أن نأخذ هذه الرسالة تحت عنوان نظام المعلومات المحاسبي في المحاسبة التحليلية و علاقتها بالتخاذل القرارات و مراقبة التسيير .

لأن موضوع هذه الرسالة هو علاقة المعلومات المحاسبية بالقرارات ، التي تستخدم تحتها بالنسبة للمؤسسة ، و علاقتها بمراقبة التسيير ، و علاقتها بالقرارات الأخرى .

لذلك نجد أن المحاسبة التحليلية هي من أهم التقنيات التي تدرس النشاط الاقتصادي ، من أهم مختلف الجوانب المؤثرة على النتائج . و ذلك وفقا لأساليبها التي تعتمد على التحليل الكمي للمعطيات ، في ظل شفافية تامة وفقا لفنياتها التحليلية ، و ذلك من أجل الوقوف على نقاط القوة و الضعف الخاصة بالنشاط و بالتالي أخذ القرارات الازمة .

## الإشكالية :

إن النشاط الاقتصادي هو تلبية رغبات المجتمع ، نتيجة القيام بمحظوظ الأنشطة الاقتصادية ، إذ نجد أن التسيير هو بمثابة الطريقة المثلث لمعرفة نقاط القوة و الضعف لعملية إقتصادية داخل أو خارج المؤسسة، و ذلك عن طريق مختلف التقنيات المعروفة بتقنيات مراقبة التسيير المتعددة والمتمثلة في أدوات تقنية و علمية متراقبة بين بعضها البعض ، إذ تمثل كل تقنية من هذه التقنيات أداة من أدوات التسيير . و هنا نتيجة للخاصية التي تميز بها كل طريقة من هذه الطرق الخاصة بمراقبة التسيير، إذ نجد مثلاً المحاسبة العامة أداة تستعمل من أجل فهم النشاط الاقتصادي الخاص بالمؤسسة من الناحية الكمية و العددية ، في تاريخ معين ، و ذلك بمحظوظ الوسائل التقنية المستعملة لفهم ذلك . و ذلك مما يسمح بالنظرية الشاملة عن وضعية المؤسسة أي ما لها من حقوق و ما عليها من ديون ، و كذلك نتيجة القيام بنشاطها إذ تعتبر أداة شاملة ، و لكنها مفيدة جداً في تزويد تقنيات أخرى بمحظوظ المعلومات الخاصة بتحليلها، التي تعتبر قاعدة هامة لمحظوظ التقنيات الأخرى كما يعتبر بعض ملحقاتها أي ملحقات جداولها أداة فعالة لفهم معطيات مفاهيم الاقتصاد الوطني ، من جهة و من جهة أخرى أداة من أدوات التسيير المالي و المالي. على سبيل المثال من جدول حسابات النتائج ، نجد أن القيمة المضافة التي تعتبر الثروة الداخلية للمؤسسة تمثل أداة من أدوات فهم الإنتاج الداخلي الخام ، خالي من الاستهلاكات الوسيطة . كما أن الخامس الإجمالي الذي يعتبر نتيجة العمليات التجارية في المؤسسة ، حيث نجد أن إحدى مقوماته تعتبر من إحدى معالم تحديد الميزان التجاري للوطن . كما أنه نجد من بعض التقنيات التي تستعمل من أجل التحكم في التسيير بجد المحاسبة التحليلية و معلوماتها.

التي تعتبر أداة فعالة لفهم مختلف المراكز الخاصة بانتاج المنتج ، أو تلبية خدمة معينة ، و ذلك نظراً لطريقتها التحليلية لمحظوظ الأعباء الخاصة بالمؤسسة ، مما يسمح بالوقوف بمحظوظ النقاط الخاصة بدراسة مردودية المراكز و الأقسام التي تدخل في إنتاج ذلك المنتج أو الخدمة ، و ذلك بمحظوظ الطرق العامة للمعلومات الخاصة بالمحاسبة التحليلية . و ذلك بمحظوظ الأساليب المحددة لفهم نقاط القوة و الضعف الخاصة بالتسير الإنتاجي أو الخدمي للمؤسسة . و ذلك نتيجة تحليل مختلف الأعباء و إعطائها صيغة التحليل ، وفقاً لكل طريقة من الطرق الخاصة بدراسة و حساب التكاليف ، إذ تبين على سبيل المثال عتبة المردودية رقم الأعمال الذي يغطي التكاليف الثابتة و المتغيرة في تاريخ معين ، إذ تحدد لنا رقم الأعمال الذي يجب أن تصل إليه المؤسسة لكي لا تتحقق لا ربح و لا خسارة ، وفقاً لأعباء معينة و هذا مما يسمح بالخطيط في المستقبل . و ذلك في

تحديد قدرات المؤسسة و ذلك من ناحية اختيار السبل المثلى لتدنية تكاليف إنتاجها ، أو من ناحية أخرى معرفة سياسة مبيعاتها .

إن اختياري لعنوان نظام المعلومات الحاسبي في المحاسبة التحليلية و علاقته باتخاذ القرار و مراقبة التسيير ، كان ذلك لعدة اعتبارات ، هذه الاعتبارات نسردها في الأسئلة التالية ، محاولين الإجابة عنها في الخاتمة و ذلك من خلال النقاط التي نتطرق إليها . و هذه الأسئلة هي كالتالي :

1- هل المحاسبة تقنية أم علم؟ .

2- هل التصنيفات الخاصة بالتكاليف في المؤسسة إيجارية أم لا؟ .

3- هل أن الإجراءات المحاسبية في المحاسبة التحليلية هي ، إحدى طرق مراقبة التسيير؟ .

4- ما هو أثر التصحيحات الخاصة بإحدى طرق المحاسبة التحليلية على سبل المثال التحميل العقلي؟ .

5- كيف يتم أخذ القرارات المستقبلية في المحاسبة التحليلية ، أي نتيجة التحليل المحاسبي؟ .

6- هل جميع الأعباء الغير معتبرة لا تحسب ضمن تكاليف المحاسبة التحليلية؟ .

7- هل القرار في حد ذاته هو إجراء محاسبي أو نتيجة تسييرية بنيت على أساس تحطيط مسبق من المعلومات حسب نوع القرار؟ .

8- يعبر نظام المعلومات المحاسبي من بين الأنظمة التسييرية الحديثة و بالتالي أين تكمن المعلومة . لهذا السبب تم اختياري للموضوع المذكور سابقا ، نظرا لما يتميز به من تحليلات دقيقة ، في ما يخص تكاليف النشاط التي تسمح من حساب نتائج المؤسسة ، و المترجات كل واحد على حدى

الشيء الذي يسمح من تحديد السبب الذي أدى إلى وجود خلل في النتيجة ، و بالتالي معالجة الوضع عن طريق تدنية التكاليف ، أو استبداله كما أن تحليل محمل الأعباء وفقا لتقنياتها تسمح من معرفة أجزاء التكلفة ، التي تسمح لنا بالوقوف على أعباء كل قسم من أقسام الإنتاج ، كما أن تكلفة الإنتاج تسمح لنا من تقييم حساب إنتاج قام الصنع ، الداخل إلى المخزن والمتمثل في الإنتاج المخزن الذي يرسم لنا سياسة التخزين على مستوى المؤسسة ، ولذلك أساليبها تسمح

من التحكم في تسيير المؤسسة عن طريق دراسة معطيات نشاطها ، وفقا لتقنيات المحاسبة التحليلية التي تسمح لنا من أخذ قرارات مستقبلية وإعطاء التدابير التصحيحية لمختلف السلييات الموجودة لذلك قسمت هذا الموضوع إلى أربعة فصول :

**الفصل الأول :** ميدان تطبيق المحاسبة ، وهو عبارة عن دراسة تهيئة عن المؤسسة و محياها . قواعدها المالية و اهيكلية ، تعريفها ، أهدافها ، وظائفها وكذلك نشائها عبر الزمن ، شروط وجودها في المؤسسة و علاقتها بالمحاسبة العامة .

**الفصل الثاني :** نتطرق فيه إلى مختلف التصنيفات الخاصة بالتكليف ، وكذلك إلى أجزاء التكلفة النهائية كتكلفة الإنتاج ، وسعر التكلفة ، كذلك نتطرق إلى الأساليب التي تسمح لنا من أحد القرارات الخاصة بالنشاط الاقتصادي بصفة عامة حالياً و مستقبلاً.

**الفصل الثالث :** التطرق إلى الأساليب الخاصة بحساب التكاليف و أسعار التكلفة داخل المؤسسة من ناحية الطرق النظرية الأربع ، مع إعطاء أهميتها في التسيير و المراقبة الخاصة بالتكليف .

**الفصل الرابع :** دراسة أهمية المعلومات الخاصة بالمحاسبة التحليلية من الناحية الخاصة بالتسير على أساس أنها أدوات تحليل مالية ، تتحذ على أساسها قرارات مستقبلية و حالية فيما يخص التسيير الإنتاجي العقلي لنشاط المؤسسة ، على أساس نتيجة التحليل المتمثلة في دراسة نقاط القوة والضعف ، بحيث تحليلها يسمح من ترشيد الإنتاج الفعلى للمؤسسة ، وذلك من حيث التكاليف الإدارية والإنتاجية والتسييرية من جهة ، ومن جهة أخرى معرفة الإيرادات الحقيقة للمؤسسة . وبالتالي أحد القرار .

و خلاصة القول يمكن أن نقول أن الإشكالية العامة ، هي مشكلة تطبيق و تحليل تقنيات المراقبة التسيير بصفة عقلانية في المؤسسة الجزائرية .

## الفصل الأول : ميدان تطبيق المحاسبة

### المبحث الأول : نظرة عامة عن المؤسسة من الجانب النظري

إن المؤسسة هي الوحدة الاقتصادية الأساسية ، في البنية الاقتصادية الوطنية ، وهي هيكل اقتصادي مستقل دائم ، يتكون من عناصر مادية و مالية و بشرية ، هيكلة و منظمة حسب متطلبات مهمة المؤسسة . و تتمتع بذمة مالية و شخصية معنوية مستقلة ، الهدف من تكوينها هو الإشراف على نشاط اقتصادي معين .

حسب التحليل الكلي فهي العون الاقتصادي المكلف بالإنتاج و بالتوزيع الأولي للدخل .  
أما حسب التحليل الجزئي فهي منظمة تتكون من وسائل مادية و مالية و بشرية ، كل هذه الوسائل تستعمل للإنتاج أو تقديم الخدمات ، و من هذا المنظور تعتبر المؤسسة هي أيضا مركز قرار ، لابد أن يحدد استراتيجية محددة . و أن يؤمن استمرارها . كما أنها تعتبر مكان صراع بالنظر إلى مختلف الأفراد الذين يتبعون إليها و يتظمنون فيها "اجتماعيا" بقصد القيام بعملية الإنتاج .

إن دور المؤسسة الرئيسي اقتصادي أصلا ، حيث تعمل على إشاعة رغبات أكبر قدر ممكن من المستهلكين ، بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ، مع تحقيق أكبر درجات ممكن من خلال بيع المنتوجات المادية في السوق ، و ذلك وفقا لأسعار تفوق أسعار تكلفتها ، و ذلك لضمان الربح الأكيد لها .

و لإنجاز كل هذه العمليات تحتاج المؤسسة إلى وسائل تمكنها من متابعة و مراقبة و تقييم نشاطها ، و خاصة من الناحية التسيرة و ذلك بمحظوظ التقنيات المحاسبية و الكمية و نجد منها : المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية و تسيير الميزانيات و البرمجة الخطية إلخ ....

و بصفة عامة كل التقنيات التي تعتبر كأدوات فعالة في مجال مراقبة التسيرة .

لذلك نقول بأن ميدان تطبيق المحاسبة العامة هي المؤسسة التي تشرف على نشاط اقتصادي معين ، بغية تحقيق هدفين أساسين هو تحقيق المردودية المالية و الاقتصادية و كذلك إشاعة رغبات المستهلكين المتنامية في المجتمع .

## المطلب الأول : مفهوم المؤسسة

المؤسسة هي منظمة اقتصادية مستقلة معنويا ، تختص في شراء المواد الأولية و تحويلها ، إلى انتاج السلع . و ذلك عن طريق استخدام موارد بشرية و المساهمة في تكوين المداخيل ، و البيع إلى الزبائن . (1)

من خلال التعريف نستنتج أن المؤسسة هي نظام ، يعتبر مفتوح يتكون من هيكل مادي و مادي و بشرية ، و هي مستقلة معنويا أي لها خصائص تجارية و انتاجية معروفة بالقانون ، و موجهة به في جميع الوظائف التي يقوم بها و هي تختص بشراء المواد الأولية و تحويلها إلى انتاج ، أي يتعامل مع الخيط يأخذ مختلف مدخلاته منه ، و يطرح سلعه فيه . و ذلك بالإعتماد على قوة عدمة غير ماهرة و ماهرة ، حسب اختصاصها ، و هي كذلك تختص في توزيع المداخيل أي تقوم ب Redistribution الأولي للمداخيل عن طريق توزيع القيمة المضافة على مختلف الأطراف التي تعامل معها . كما أن وظيفتها الرئيسية هي الإنتاج و البيع إلى الزبائن و هذا خاص بالمؤسسة الإنتاجية . أم المؤسسة التجارية فهدفها العملي هو التجارة ، أي شراء و بيع السلع ، بحيث تلعب دورا هاما في تطوير التجارة الخاصة بالوطن . (شكل) \*

ذلك فالمؤسسة هي إحدى الأعمدة الرئيسية للتنمية الشاملة للوطن ، حيث تكون فعالة إذا استعانت بصفة عقلانية ، في مجال ترشيد انتاجها ، الذي يجب أن يكون ذو مردودية انتاجية و مادية جيدة عن طريق دورها في تكوين نسيج اقتصادي ، يعمل على الإستفادة من المزايا النسبية للبلد ، و تحقيق المردودية المالية التي تمكنها من البقاء و التوسيع و المساهمة في تحقيق الرفاهية العامة للمجتمع .

إن المزايا النسبية للبلد ، تتمثل في تحقيق الرفاهية الاجتماعية للأفراد ، و ذلك عن طريق استفادتهم من مداخيل المؤسسة ، و ذلك عن طريق القيمة المضافة ، المتمثلة في الأجر التي يستفيد منها العمال . و في استعمالاته الأخرى كالإهلاكات ، مصاريف أخرى ، مصاريف مالية . ضرائب و رسوم و التي تمثل مرحلة التوزيع الأولي للمداخيل ، حيث نجد أن :

- الأجر تذهب إلى العمال .
- ضرائب و رسوم للدولة .
- مصاريف مالية لبنيوك .
- الإهلاكات تجديد الاستثمارات .

أماباقي فيتمثل في الأرباح الموزوعة ، التي تذهب إلى الشركاء ضرائب على الأرباح للدولة . و النتيجة الصافية بعد التوزيع . تستعمل في مجال توسيع النشاط الخاص بالمؤسسة . إن هذا يمثل كيفية توزيع القيمة المضافة . وهي تعتبر التوزيع الأولي للمداخيل .

## المطلب الثاني : أهداف المؤسسة .

إن أهداف المؤسسة تمثل في هدف تقليدي و أهداف كلية . و أهداف جزئية ، و أهداف ثانوية . و هي كالتالي :

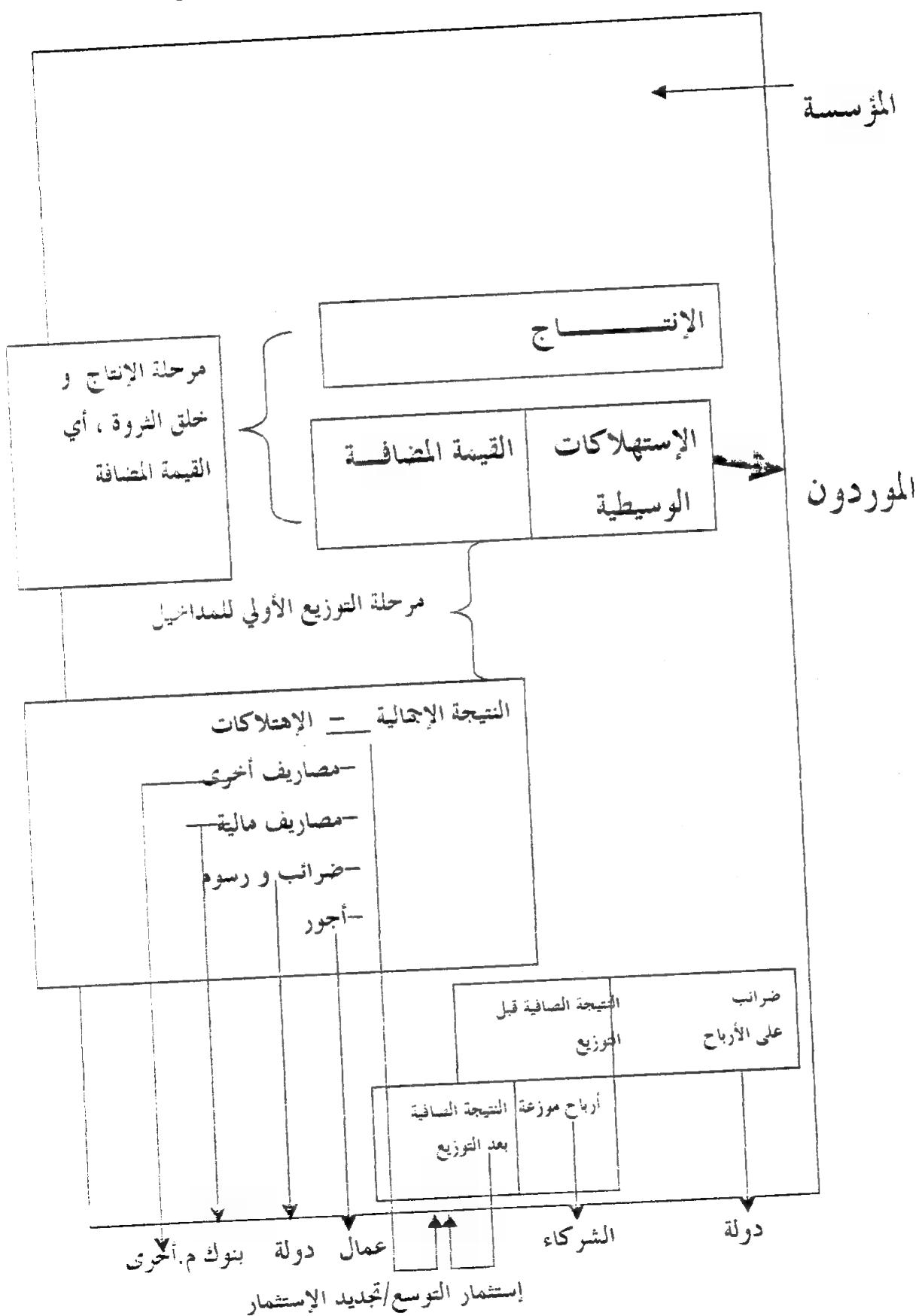
- يعتبر الهدف الأساسي والتقليدي ، للمؤسسة هو تحقيق و تعظيم الربح والاستثمار .
- زيادة ثروة و رفاهية المجتمع ، القضاء على البطالة ، تحويل ميزانية الدولة عن طريق الضرائب و تحقيق السمو الاقتصادي و هذا كله عن طريق المساهمة في الانتاج الداخلي الخام .
- الأهداف الجزئية و التي تطورت بتطور النظريات و تدور أساسا حول كون هدف أي مؤسسة هو تعظيم ثروة المساهمين ، عن طريق زيادة قيمة السهم العادي ، هذه القيمة التي تتحدد في السوق المالية انطلاقا من العرض و الطلب ، اللذان يرتبطان بنتائج المؤسسة المالية و سياساتها في توزيع الأرباح إلخ ....
- أما الأهداف الثانوية فهي تمثل فيما يلي :

أ : القيام ب مختلف الوظائف المرتبطة بادارة المشروع : و تمثل هذه الوظائف في الرقابة و التخطيط و المتابعة .

حيث تمكن المعلومات الحاسبية عن طريق النظام الحاسبي للمشروع من اتخاذ قرارات إدارية مختلفة .

- ب : تغطية المتطلبات التي يحتاجها المجتمع من خلال تلبية احتياجاته .
- ت : تقديم سلع ذات نوعية جيدة و هذا لرفع القدرة التنافسية .
- ث : زيادة الإنتاجية عن طريق الإستعمال العقلي لوسائل الإنتاج و أدوات التسيير .
- ج : تقديم الأطراف الخارجية ب مختلف المعلومات المتعلقة بنتائج نشاطات المشروعات كالأرباح

شكل رقم (٤) المؤسسة عنون اقتصادي يقوم بالإنتاج و بالتوزيع الأولي للمداخيل



## المطلب الثالث : أنواع المؤسسات الإقتصادية

بالنسبة لأنواع المؤسسات الإقتصادية هناك عدة أنواع للتصنيف

- المعيار القانوني : و غير ما يلي :

أ- مؤسسات القطاع العام : و هي المؤسسات التابعة لقطاع الدولة .

ب- مؤسسات القطاع الخاص : و هي المؤسسات التابعة لمجموعة من الأفراد ، أي ذات طبيعة خاصة .

ج- المؤسسات المختلطة : و يعني ذلك أنها مختلطة عمومية و خاصة أو وطنية و دولية .

- معيار الحجم : و غير ما يلي :

مؤسسات صغيرة ، مؤسسات متوسطة ، مؤسسات كبيرة .

- معيار النشاط :

أ- مؤسسات قطاع النشاط الأولي : الزراعة و الماشية

ب- مؤسسات قطاع النشاط الثانوي : مؤسسات القطاع الصناعي

و هي مؤسسات عادة ما تكون ضخمة . و تمثل الجزء الأهم من الاقتصاد الوطني ، و تمتاز هذه المؤسسات بهيكل تنظيمي معقد ، حيث يتم فيها تطبيق أهم العلوم التسirية في جميع الميادين الإنتاجية والإدارية و المالية ، و ذلك في ميدان مراقبة التسir .

ج- مؤسسات قطاع النشاط الثالث : المؤسسات التجارية و الخدمية

المؤسسات التجارية مختصة في توزيع السلع و تغليف المنتجات ، و تقديم خدمات ما بعد البيع حيث تقوم بجلب السلع من مصادرها الأولية ، أي مصدر انتاجها و تقوم ببيعها بالتجزئة أو بالصف الجملة أو بالجملة . و هذا النوع من المؤسسات لا يعطي أهمية كبيرة للمحاسبة التحليلية و هذا نظراً لطبيعة أعمالها .

أما المؤسسات المالية و الخدمية : فالمالية كالبنوك التي اختصاصها يتجلى في توظيف أموال الغير بمعدل فائدة معين و تقديم قروض للغير بمعدل فائدة معين إلخ ...

أما المؤسسات الخدمية : فهي تلك المؤسسات التي تقدم خدمة للغير بدون مقابل و هي مؤسسات من الطابع العام . و يمكن القول أن المحاسبة التحليلية من المهتمين بها من المؤسسات هي: المؤسسات من القطاع النشاط الثانوي و هي المؤسسات الصناعية ، أي مؤسسات القطاع

الصناعي ، بل أنها تطورت بتطور الصناعة و كانت أصلاً تسمى الحاسبة الصناعية ، إذ ظهرت الحاجة إلى حساب و تحديد التكاليف المرحلية في القطاع الصناعي .

كما أن الحاسبة التحليلية تظهر أهميتها في المؤسسات الكبيرة مقارنة بالمؤسسات الصغيرة . و ذلك نظراً لصعوبتها و تعقيد العمليات مع زيادة حجمها . و ذلك كون الحاسبة التحليلية تقوم بدراسة الشاط الاقتصادي على أساس التكاليف ، لأن المؤسسة الكبيرة تكون تكاليفها متنوعة و كثيرة ، حيث يتشرط أن تكون منظمة و مرتبة وفقاً للمخطط الوطني المحاسبي لكي تكون ذات صيغة قانونية و واقعية ، لأن تنظيمها وفقاً للمخطط الوطني المحاسبي يسمح لها من دراسة التكاليف على أساس مستويات التكاليف في الحاسبة التحليلية ، حيث على أساسها يتخذ مسؤولوا الإدارة المالية القرارات نتيجة للنتائج المترتبة إليها عند دراسة هذا الشاط .

## المطلب الرابع : القواعد المالية و القاعدة للمؤسسة

بما أن المؤسسة هي إنتاج مادي و معنوي تختص في إنتاج المستويات المادية و تتمتع بشخصية معنوية . أي تحكمها قوانين داخلية خاصة بالمؤسسة كدوائر المصالح الخاصة بالنشاط . و قوانين خارجية تمثل في القوانين الخاصة بالقانون التجاري . فهي تمثل القاعدة الأساسية في المشاركة في إنتاجها و إحياء التنمية الشاملة للوطن .

و ذلك عن طريق قواعد مالية ، و قاعدية ، مالية تمثل في مختلف الموارد الخاصة بسير النشاط . و هذه الموارد داخلية و خارجية . داخلية تمثل في رؤوس الأموال التي يشارك بها المساهمون . و كذلك الأرباح الحقيقة من خلال مزاولة النشاط . و خارجية تمثل في مختلف المساهمات القرصية و الممثلة في الديون المصرفية و الديون المختلفة الأخرى .

أما الهياكل القاعدية فهي تمثل في الإستثمارات المادية من عقارات و آلات و وسائل نقل أي الشيء الذي له صيغة الاستثمار و هذا يتاتي وفقاً للاستعمال العقلاني للموارد الخاصة بالمؤسسة التي يجب استعمالها بصفة عقلانية في استخدام الأصول ، و ذلك لكي يكون هناك توافق بين عناصر الميزانية من أجل التسيير المالي الجيد لها ، دون أن ننسى العامل البشري الذي يجب أن تكون له كفاءة لا يأس بها على مستوى الإنتاج و التوزيع و الإدارة .

حيث يجب كذلك أن يكون تخطيط المؤسسة تجذب كبير مع المؤسسة . و ذلك مما له من أثر كبير على السير الجيد و تحقيق النتائج بحيث منها : يجب أن تكون القروض المصرفية ذات معدل فائدة مقبول اقتصادياً ، كذلك يجب أن تكون المدة الخاصة بتسديد حقوق الزبائن أقل من مدة

تسديد حقوق الموردون و ذلك من أجل توفير السيولة في المؤسسة وبالتالي تستطيع الوفاء بالتزاماتها المختلفة المتعلقة بالنشاط .

كذلك يجب توزيع النتيجة في نهاية كل سنة و ذلك لعاجلة أثر الخسائر الموجدة إن وجدت لأن تأثير على الهيكل المالي للمؤسسة . و كذلك مما يسمح بتكوين المزونات الخاصة بالخسائر الخمسة في السنوات المقبلة . سواء كانت خاصة بالنشاط أو خاصة بالتوسيع في مجال الاستثمار . لذلك السبب فإن المؤسسة تتمتع بشخصية معنوية قوية ، و مجال انتاجي و مالي جيد الا إذا توفر ما يلي :

- 1) الاستغلال العقلي للموارد المتاحة للمؤسسة سواء كان ذلك ماليا أو ماديا أو بشريا .
- 2) وجود رأس مال عامل قادر على تغطية رؤوس الأموال الشابة .
- 3) مدة دوران حقوق الزيارات أقل من مدة دوران التزامات الموردون .
- 4) الحصول على قروض مقبولة اقتصاديا من حيث معدل الفائدة .
- 5) دراسة المشروع قبلها وفقا لمقاييس التقييم الخالي .
- 6) معالجة نتيجة الدورة سنويا و توزيعها وفقا لمبدأ توزيع النتائج .

إذا تحقق ذلك فإنه يمكن القول بأن المؤسسة تتمتع بكل حقوقها فيما يخص الإنتاج و البقاء و المنافسة في مجال الاستثمار لأنها تحقق نتائج إيجابية . و هي من بين الأسباب التي يمكن أن تتحقق في المؤسسة، من أجل استثمار جيد للنشاط قائم على أساس استغلال الموارد بصفة رشيدة تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة و التي أساسها العلاقة التي تربط بين مفاهيم النشاط الماضية و الآتية و المستقبلية كون أن معطيات الماضي و الحاضر تعتبر البيانات الأساسية التي يقوم عليها التخطيط المستقبلي لدراسة نشاط آتي، حيث نجد أن ذلك يعتبر أداة من أدوات مراقبة التكاليف و الإيرادات بالنسبة للمؤسسة حيث نجد أن إمكانية ذلك تؤدي إلى الاقتصاد في التكلفة و بالتالي تحقيق نتائج إيجابية. و هي من بين الأسباب التي يمكن أن تتحقق في المؤسسة من أجل استثمار جيد، للنشاط القائم على أساس استغلال الموارد، بصفة رشيدة تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة و التي أساسها العلاقة التي تربط بين مفاهيم النشاط الماضية و الآتية و المستقبلية كون أن معطيات الماضي و الحاضر تعتبر البيانات الأساسية التي يقوم عليها التخطيط المستقبلي لدراسة نشاط آتي، حيث نجد أن ذلك يعتبر أداة من أدوات مراقبة التكاليف و الإيرادات . حيث نجد أن إمكانية ذلك تؤدي إلى الاقتصاد في التكلفة و بالتالي تحقيق نتائج إيجابية.

## المطلب الخامس : الجوانب الخبيطة بالمؤسسة

إن الجوانب الخبيطة بالمؤسسة، تمثل في محيط المؤسسة و هي تعتبر الهيئات و المؤسسات و الأفراد الذين يتعاملون مع المؤسسة بصفة دائمة بصفة مباشرة أو غير مباشرة بالنسبة لنشاط الذي تراوله .

لذلك نجد أن المحيط الخاص بالمؤسسة . له طبيعة سياسية ، اجتماعية ، اقتصادية ، و مالية و هو يعتبر العمود الفقري لقيام المؤسسة في الواقع العملي ، حيث نجد أن وجودها في هذا الوسط يثر فيها و تأثر به ، أي تأثير متبادل يتمثل في التبادل التجاري أو الإناجي أو تقديم خدمة . أو تلقي خدمة ، أو شراء ، أو بيع حسب العلاقة التي تثبت تلك التأثير ، و يتمثل محيط المؤسسة فيما يلي :

1- المؤسسات الصناعية : و هي المؤسسات التي تمارس نشاط إناجي يتمثل في انتاج متوج معين بحيث نجد أن هذه المؤسسات علاقتها بالغير هي علاقة تبادل إناجي ، و تلقي خدمات ، و تعتبر هذه المؤسسات المؤشر الأساسي لمقارنة نتائج المؤسسة بهذه المؤسسات من أجل الوصول إلى تخليلات تتخذ على ضوئها المؤسسة القرارات الآتية و المستقبلية فيما يخص نشاطها بنتيجة مقارنة نتائج نشاطها بغيرها .

2- المؤسسات التجارية : و هي المؤسسات التي تعتبر وظيفتها بيع و شراء المواد الخام الصنع و البضائع ، حيث نجد أن تعاملها مع المؤسسة يعتبر أداة من أدوات ضبط الحركة التجارية ، نتيجة مقارنة نتائجها أي نتائج تجاراتها بتجارة المؤسسات الأخرى ، عن طريق معدلات تسمح من الوقوف على درجة تطور التجارة الخاصة بالمؤسسة عبر السنوات و بالذاتي معرفة رقم الأعمال الذي يحقق نتائج مقبولة في المؤسسة .

3- البنك : و هي تعتبر إحدى العناصر الخبيطة بالمؤسسة و تتميز بخاصية تمويل الاستثمارات للمؤسسات أي توظيف أموال المؤسسات و الأفراد . حيث نجد أن القروض التي تمنحها البنوك للمؤسسات ، تكون وفقاً لدراسة مالية من أجل معرفة المردودية الخاصة

٤- **الدائنوں :** يتمثل عنصر الدائنوں في مختلف الموردون الذين يتعاملون مع المؤسسة ، من دائنو استثمارات ، مخزونات ، دائنو الخدمات المختصين في توريد المواد و تلبية الخدمات حيث يجب لكي يكون التعامل جيد ، يجب أن تكون مدة دوران الموردون تتماشي مع مدة دوران الزبائن ، و ذلك فيما يخص التسديد من طرف المؤسسة و ذلك لتوفر السيولة اللازمة لـ يسمح من قدرة الوفاء بكافة الالتزامات في الوقت الحد .

٥- **الدينوں :** و تمثل في حسابات الحقوق من المخطط الوظيفي الخاسي حيث لا بد أن تتوفر السيولة اللازمة في هذه الحسابات و ذلك لتعطية الالتزامات التي سوف تنشأ نتيجة التعامل مع المخطط .

٦- **الهيئات المالية الأخرى :** و نقصد هنا دائرة الضرائب و التأمينات حيث يجب على المؤسسة تقديم الميزانية العامة للمؤسسة لدائرة الضرائب ، من أجل التأكيد من صحة الضريبة و ذلك في الموعد القانوني ، كما يجب أن تؤمن على الاستثمارات و المخزونات تحسبا لخطر المستقبلي .

٧- **السوق :** إن السوق يعتبر من أحد الجوانب الخطة بالمؤسسة ، حيث يعتبر ذلك الفضاء الذي تطرح فيه المؤسسات الانتاجية و التجارية بضاعتها و إنتاجها . على أساس وظيفة من وظائف المؤسسة . و التي تعتبر القاعدة الأساسية لتسويق المنتجات و البضائع حيث نجد بأن هذه الوظيفة من أساسيتها النقل و تغليف البضائع على أساس مواد التعبئة و التغليف و بالذاتي أن السوق هو المكان الذي تجري فيه عمليات بيع البضائع و المنتجات و بالتالي لا بد أن يكون اهدف من ذلك هو اشتعال الرغبات الخاصة بالأفراد و ذلك لكي يحافظ على آلية السوق المتمثلة في التوازن بين العرض و الطلب ، إذن فالامكانية المتمثلة في اخوالة هو هدف اقتصادي يعنى عليه علم الاقتصاد .

## المبحث الثاني : مفهوم المحاسبة و أهدافها

قبل التعرض للتحليل و دراسة مفهوم المحاسبة ، نستعرض في بداية هذا المبحث بعض المفاهيم الأولية عن العمل المحاسبي حتى لا يتم الخلط بين التسجيل المحاسبي الذي هو عمل روتيني تنفيذي ، يمثل إحدى المهام الضرورية و لكن الأقل أهمية في النظام المحاسبي . التي يقوم بها ماسك الدفاتر : بينما المحاسب يتجاوز هذا الدور إلى تصميم أنظمة المعلومات المالية و وضعها حيز التنفيذ . و من ثم فإن المحاسبة يتجاوز كونها تقنية للتسجيل إلى مجموعة من التقنيات العملية و الفعالة ذات الأصول النظرية النمطية تهدف إلى قياس النتائج المالية للمؤسسة و تحديد وضعية ذمتها و تحليل النتائج و دراستها بغرض مساعدة المسيرين على اتخاذ القرار و ترشيد التسيير ، و من ثم فإن تلك التقنيات تتنظم ضمن نظام متكامل لإنتاج و تحليل و تخزين و استغلال المعلومات بما يساعد على الإدارة و التسيير و يمكن تحديد هذه المفاهيم فيما يلي :

### مفاهيم محاسبة ( \* )

- إمساك الدفاتر :

هو التسجيل المنظم لعمليات المؤسسة بشكل يساعد على توضيح العلاقة المالية بين المؤسسة و الغير ، و الأثر المالي لهذه العمليات في مجموعتها على المركز المالي للمؤسسة نفسها . أي أن وظيفة ماسك الدفاتر تحصر في التسجيل في الدفاتر المحاسبية ، فعمله تنفيذي بحت .

- المحاسب :

تحتفل وظيفة المحاسب عن وظيفة ماسك الدفاتر ، في أن المحاسب هو الذي يقوم بوضع و تصميم التنظيم المحاسبي للمؤسسة ، و دراسة و تحليل القوائم المالية و حسابات النتائج " الدخل " و عرضها على إدارة المؤسسة بحسب رياضها الإدارية المختلفة ، بحيث تساعدها في مجالات التخطيط و

( \* ) بكر محمد نور . فكري عبد الحميد: مبادئ المحاسبة في المشروعات الفردية ص 15 . 16 دار الشروق .

الرقابة و اتخاذ القرارات .

- المحاسبة :

يتكون علم المحاسبة من مجموعة من النظريات التي تحت في تحليل و تسجيل و تبويب العمليات المالية للمؤسسة ، ثم ابراز الأثر الاجتماعي هذه العمليات على نتيجة الأعمال خلال فترة معينة . و اظهار المركز المالي لها في تاريخ إنشاء هذه الفترة . و عرض و تفسير ذلك في شكل قوائم مالية .

و يطلق عادة على المحاسبة " لغة الأعمال " فالمحاسبة تستخدم في الأعمال المالية لتصنيف العمليات التي تجريها جميع أنواع المؤسسات .

• وقد عرف مجتمع المحاسبة بأمريكا ( 1 ) المحاسبة بأنها فن تسجيل و تبويب و تلخيص العمل جميع العمليات بالمؤسسة في وحدة قياس نقدية تترجم الأحداث التي تمر بها المؤسسة لعرفة النتائج التي وصل إليها .

- كما أنه يعتبر المحاسبة علم لأنه يشمل مجموعة من المبادئ العلية كبداية التكلفة التاريخية . مبدأ تقابل الإيرادات بالتكاليف ، مبدأ استخلاص النتائج ، مبدأ الحيطة والحذر ، هذه المبادئ تعمل على تحليل العمليات المحاسبية عند حدوثها . و تسجيلها في قوائم مالية وفقاً لبيان معينة لكل نوع من المحاسبة . ثم تجميع و تبويب و تلخيص و تنظيم هذه الحقائق في شكل قوائم مالية وفقاً لمخطط عقلاني يطلق عليه في المحاسبة العامة بالخطط الوطنية المحاسبي . و هو عبارة عن مخطط متباين من الحسابات أعطيت وفقاً لفاهيم عقلانية بالنشاط ، و تخص كل الحسابات التي لها علاقة بالنشاط ، و في المحاسبة التحليلية بالتقنيات أو المفاهيم العامة لتقدير النشاط و الممثلة في تكلفة الشراء و التموين ، و تكلفة الإنتاج ، سعر التكلفة ، النتيجة التحليلية ، و مختلف الأساليب و هي كلها تعبر عن القدرة الحقيقة لنشاط المؤسسة سواء كان ذلك في المحاسبة العامة أو المحاسبة التحليلية .

إلا أنه يمكن نشير إلى أن القدرة المالية في المحاسبة التحليلية الخاصة بالنشاط ، هي حقائق التكاليف و الإيرادات و النتيجة المستخلصة بالإضافة إلى عناصر الميزانية أي حسابات الميزانية التي تعبر عن القدرة المالية لنشاط .

(1) MEIGS ET JHONSON 5 ( accounting the basis for BUSINESS DECISIONS P.03 1967

و على هذا الأساس يمكن القول بأن المحاسبة تقنية و علم ، تقنية لأنها تقوم على أساس تقييمات مبنية و مهيكلة على أساس نظام عملي و علم لأنه يبحث في المجهول المنطقي للحقائق المحاسبية و المالية ، وأخذ القرارات فيما يخص الإجراءات التي تحكم تلك المشكلة .

و على هذا الأساس يمكن تعريف المحاسبة : هي علم و تقنية تstem بدراسة النشاط الاقتصادي للمؤسسات سواء كانت إنتاجية ، أو خدمية ، أو تجارية ، و ذلك عن طريق توثيق و تجميع و تنظيم ، و توصيد جميع العمليات الاقتصادية الداخلية و الخارجية في دفاتر مالية ، تعرف بالدفاتر المحاسبية .

- بالنسبة للمحاسبة العامة يكون وفقا لنظام عقلي من الحسابات ، إلا وهو المخطط الوظيفي المحاسبي .

- بالنسبة للمحاسبة التحليلية يكون وفقا لجدول تسمى : جمسيات التكاليف ، كتكلفة الشراء وتكلفة الإنتاج وتكلفة التوزيع وسعر التكلفة ، و ذلك وفقا لفنيات أي تقييمات معروفة في بعض الأساليب .

## المطلب الأول : نشأة وتطور المحاسبة .

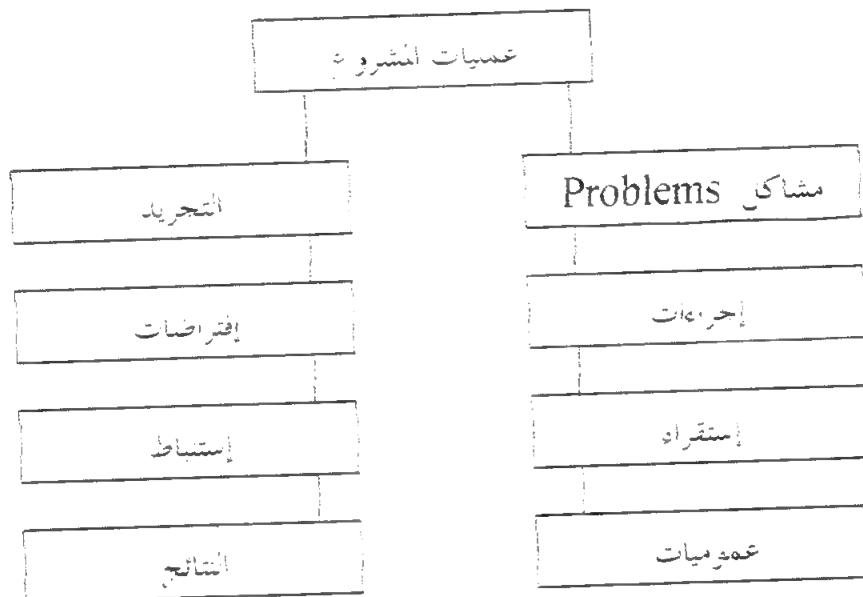
نشأت المحاسبة بعد اختراع الأرقام و شعور الإنسان بحاجة و ضرورة الإحتفاظ بالعمليات التي يقوم بها خلال ممارسة مختلف النشاطات التجارية .

و المحاسبة لم تبدأ بتطوير العمليات إلا عند ظهور النقد كأساس للتبادل في استخداماته ، حيث كانت تعتمد أساسا على القيد الوحيد ، ولقد تطورت المحاسبة مع تطور الحياة الاقتصادية ، وخاصة مع النطوير الصناعي وتوسيع العلاقات التجارية و ظهور المشاريع الضخمة مما أدى إلى الإهتمام أكثر بها ، وخاصة في مراقبة العمليات الأساسية لنجاح المشروع . هذه العوامل ساهمت في تطوير المحاسبة و تكاملها و عموميتها في المؤسسات التجارية و الصناعية .

## المطلب الثاني : مفهوم المحاسبة .

- المحاسبة هي عبارة عن نظام لقياس البيانات و تجميعها و معالجتها ، ثم عرضها بصورة ملخصة ، بحيث يستفيد منها عدة فئات ، سواء داخل المشروع أو خارجه و تعرف المحاسبة بأنها عملية التعرف على المعلومات الاقتصادية و قياسها ورفعها في تقارير إلى الجهات المعنية لتمكينها من إعطاء الأحكام و اتخاذ القرارات ( 1 )
- المحاسبة هي علم الحسابات يمكن على أساسها تسجيل الحوادث التي تؤثر على مجموعة الأموال وإظهار تفاصيل هذه الحوادث والنتيجة التي تنتج عنها ( 2 )

إن العمليات الخاصة بالمشروع من بينها العمليات المحاسبية ، فتحليلها يكون وفقاً للشكل التالي :



---

- ( 1 ) محاسبة التكاليف . ص ( 10 ) . الدكتور فوزي غرابية دار الهوضة .
- ( 2 ) المحاسبة التجارية الحديثة . ص ( 6 ) . حدي السقا ، فخرى اللحام مطبعة الأمل . مطبعة الأمل

إن هذين التعريفان يوضحان وظيفة المحاسبة من باقي الوظائف التي تقوم بها المؤسسة حيث تظهر علاقتها بالغير ، من مؤسسات و أفراد . والغرض من الحسابات التي تقوم بها المؤسسة من أجل تقييم النشاط ، حيث يتمثل الهدف الأساسي في حساب النتيجة .

- " المحاسبة هي عملية تحديد و قياس و توصيل المعلومات الاقتصادية . يمكن استخدامها في عملية التقييم و اتخاذ القرارات بواسطة من يستخدمون هذه المعلومات " ( 3 )

نستخلص من هذه التعريف أن الوظيفة الرئيسية للمحاسبة ، هي قياس نتائج النشاط الاقتصادي للوحدة المحاسبية ، و إعداد هذه النتائج في صور مناسبة طبقاً للإحتياجات المختلفة للمستويات الإدارية في المشروع . و الجهات الخارجية المعنية بهذا النشاط وقد تعددت فروع المحاسبة باختلاف طبيعة النشاط الاقتصادي الذي تؤديه الوحدات المحاسبية و نوع البيانات التي يراد تقديمها و طبيعة النتائج المطلوبة .

و هذا يكون وفقاً لظام عقلاني من الحسابات .

كذلك نستخلص من هذه التعريف أن المحاسبة تتم بتوصيل المعلومات المالية و الاقتصادية التي تبين كافة النشاطات إلى المحاسب الذي يعمل على تقييم هذا النشاط الاقتصادي بتقنيات مختلفة تسمح له من تحديد النتيجة و اتخاذ القرارات الخاصة بالنشاط بالنسبة للمستقبل .

### المطلب الثالث : أهداف المحاسبة

نستطيع حصر أهم أهداف المحاسبة فيما يلي :

-1 توفر المعلومات المالية و الاقتصادية لمختلف مشروعات الأعمال و نقصد بمشروعات الأعمال التي تهدف المحاسبة إلى توفير معلومات عنها بالوحدات الاقتصادية المختلفة . و تمكن المعلومات المالية و الاقتصادية التي تقدمها من إظهار تفاصيل الحوادث التي تؤثر على مجموعة أموالها و بالتالي إمكانية معرفة النتيجة المتعلقة بنشاطات المشروع التي تسببها تفاصيل تلك الحوادث .

-2 القيام بمحختلف الوظائف المرتبطة بادارة المشروع و تتمثل هذه الوظائف في الرقابة و التخطيط و المتابعة ، حيث تمكن المعلومات المالية و الاقتصادية التي توفرها المحاسبة عن

(3) مبادئ المحاسبة المالية ص 11 أ.نور ، دار الشر و التوزيع

طريق النظام الخاسي للمشروع من اتخاذ القرارات فيما يخص المؤسسة .

3- تزويد الاطراف الخارجية ب المختلف المعلومات المتعلقة بالنتائج الخاصة بنشاط المشروعات كالارباح والخسائر و معرفة مركزها المالي ، و كذلك استفادة الجهات المختلفة بالمعلومات التي تخصها كالدائنون والمدينون والمشروعات و إدارة الضرائب والخلص الماليين الخ ....

4- التحليل المالي ب مختلف المعلومات الخاصة بالخاصة أي إمكانية تقييمها ماليا .

5- أداة من أدوات مراقبة التسيير .

6- أداة أو نظام معلومات و أداة من أدوات اتخاذ القرارات الآتية و المستقبلية .

7- التشخيص المالي لكل الوحدات الاقتصادية التابعة للمؤسسة . وبالتالي معرفة صافي المركز المالي للمؤسسة الذي يعتبر الموارد الحقيقة للمؤسسة .

8- بعض الحسابات تعتبر من المعلمات الخاصة بتحديد المجموع على مستوى المحاسبة الوطنية ، مثل القيمة المضافة ، حيث مجموع القيم المضافة بالنسبة للمؤسسات ، تعتبر عن الإنفاق الداخلي الخام بالنسبة للوطن .

#### المطلب الرابع : علاقة المحاسبة بتقنيات أخرى

إن المحاسبة بما تتميز به من طريقة عملية تمثل في تدوير و تلخيص و تجميع و ترصيد جميع العمليات الاقتصادية، التي تقوم بها المؤسسة في دفاتر محاسبية معنية و فقا لفاهيمها، وذلك وفقا لنظام عقلي من الحسابات، فهي تعتبر من بين الأعمدة الهامة في القيام بتقنيات أخرى من تقنيات مراقبة التسيير.

إذ نجد أن التحليل الحالي يعتبر من بين التقنيات التي تعتمد على المفاهيم الخاصة بالدفاتر المحاسبة العامة بالدرجة الأولى، إذ من بين قوادره هو يتم التحليل وفقا لمعطيات الميزانية و معطيات جداول النتائج الخاصة بالخاصة ، تعتبر اللبنة الأساسية لإعداد تسيير مالي داخل المؤسسة لأن تحليلات التحليل المالي تقوم على هيكلة المفاهيم المالية لمختلف حسابات الأصول و الخصوم و حسابات التسيير و ذلك من ناحية الإيرادات أو النفقات، و هذا كون أن القاعدة الأساسية .

للتحليل المالي هي الميزانية المالية التي تغير عن تجميع عناصر الإستثمارات والمدخرات والحقوق على مستوى الأصول وعناصر الأموال الخاصة والديون على مستوى الخصوم وذلك في كتاب خاصة بالتحليل المالي.

بما نجد كذلك أن الخصبة التحليلية التي تعتمد بالدرجة الأولى على معطيات الخصبة العامة لتحديد نتائجها التحليلية في مختلف المراحل الخاصة بالأقسام فهي مفاهيم يتخذ على ضوءها مسيراً المؤسسة القرارات المستقبلية الخاصة بتحديد النتائج و معاجتها إذ نجد أن التكاليف المعتبرة في الخصبة التحليلية هي تكاليف الخصبة التحليلية.

كما نجد أن الخصبة التحليلية هي العبرة الفكري للتسير الموازي إذ يصور هذا الأخير نشاط اقتصادي مستقبلي.

ولكن أساس تقييم هذا النشاط هي المفاهيم الخصبة الخاصة بالخصوصية التحليلية المستمدة من الخصبة العامة.

كذلك نجد أن المفاهيم الخصبة في دراسة مشروع استثماري معين من ناحية المردودية عن أساس التقييم الحالي تعتمد على المعطيات الخصبة وفقاً للمخطط الوطني الخصبي، حيث نجد أن النتيجة الإجمالية تحدد وفقاً للفرق بين الإيرادات ونفقات الاستغلال المغير عنها في م.و.م حيث نجد أن التدفق النقدي الصافي = النتيجة الصافية + الإهلاكات + المدخرات.

و بالباقي فمعالم التدفق النقدي الصافي هي كلها مفاهيم محاسبية، وهي تحسب على أساس المفهوم الحالي على أساس أن الوحدة النقدية المستقبلية تختلف عن الوحدة الحالية، وذلك وفقاً لمعامل خصم يسمى بمعامل التقييم الحالي أو معدل الخصم.

و على هذا الأساس فإن الخصبة يكون لها استعمال حسن فيما يخص التقييمات السابقة الذكر إلا إذا احترمت القوانين الخاصة بتطبيق الحسابات على أساس المخطط الوطني الخصبي، لأنها كلها تخضع له في تحديد و تطبيق هذه القوانين، وذلك مما تميز به من توجيهات قانونية مثل الحسابات التالية:

ح / 38 مشتريات . ح / 72 إنتاج مخزن

ح / 682 مخصصات الإهلاك ، ح / 40 حسابات الخصوم المدينة

ح / 50 حسابات الأصول الدائنة و ح / 889 صرائب على الأرباح.

- هذه من بين الحسابات القانونية التي يجب مراعاة توجيهاتها الإجبارية في التنفيذ نكي يكون العمل هو عمل قائم على أساس المخطط الوطني الخصبي.

## المطلب الخامس : تحليل و علاج لعلومات في المؤسسة

إن اخذ القرار فيس يخص تنسيق و معاجلة لعمليات الحاسوب الموجودة في المؤسسة . تتم في الاستعمال الأمثل لعمليات الحاسوب بكافة النطاق الاقتصادي مهما كانت طبيعتها . مدبة ، أو بشرية ، فتحليل المعطيات الخاتمة بالنشاط وفق نظرية الحاسوبية المتعدة تستطيع فيه الشفط من ناحية تقييمية .

لحسب الحاسب العامة في تحليل هذا النشاط يكيد وفقاً لتقنياتها المتقدمة في التسجيل على أساس مبدأ قيد المزدوج . و إجراء الدورة الحاسوبية لتقييم هذا النشاط من الناحية المالية و ذلك وفقاً لنظام علاني من حسابات الألا و هو المحض الوطنى الحاسوب و يتم ذلك في إجراء المدحقات الحاسوبية كامنة و ذلك في أجل فيما حسابات الميزانية و حسابات التسويه و حسابات التأمين و هذه كمه وفق نعمات الاقتصادية لعمليات التي تقوم بها المؤسسة .

في الحاسوبية التحليلية علاج المعلومة يكون وفقاً لتواسة مختلف التكاليف التي اعتمد عليها النشاط في الحاسب العامة . و هي كل التكاليف حيث تنظم و تقسم حسب معطيات المفاهيم العامة للتكاليف أي تكاليف الشراء و التموين ، تكاليف الإنتاج و تكاليف التوزيع و التسويق فيعدما تنظم تحسب تكلفة المواد الأولية المستهلكة أو المستعملة بطرق تقييم المواد و ذلك من أجل تحديد تكلفة المواد الأولية المستهلكة للوحدة في حالة وجود مخزون أول مدة . و بعد هذا تقوم بحساب المستوى الثاني و هو تكلفة الإنتاج ، التي تغير عن المادة الأولية المستهلكة و يد عاملة مباشرة و مصاريف الصنع او واجة التحميل . و بعد ذلك تضاف تكاليف التوزيع تكيي نحصل على سعر التكاليف ، الذي هو عبارة عن مجموع التكاليف الخاصة بالمنتج أو الخدمة حتى المرحلة النهائية من قبل أربع إذ تقوى مع رقم الأصال الخاص بالبيانات ، و بالنتيجة تحديد النتيجة الإجمالية و تغير عنها النتيجة التحليلية . فالنتيجة التحليلية . حسب كل طريقة تختلف من أسلوب إلى نسب ، و لكن تأثيره بالاتجاهي أو لسيبي تحصر في النتائج التي تنتجه من خلال كل طريقة هل . التحسين العقلي فتأثير تكلفة اطالة أو ربح زيادة الفعالية هي من المؤثرات التي تؤثر على النتيجة .

### المبحث الثالث : المحاسبة التحليلية

إن المحاسبة العامة كانت و ما زالت تهدف إلى تحديد نتيجة الدورة بصفة إجمالية ، مهما تنوّعت المنتوجات و مجالات النشاط مما يجعلها غير قادرة لوحدها على مراقبة النشاط من ناحية التسيير .

أما المحاسبة التحليلية فتتميز بأنها تحلل النتائج الإجمالية الخاصة بالمنتوجات إلى كل واحد على حدٍ حسب قطاعات النشاط و تحديد أثر كل قطاع نشاط على المردودية إيجاباً أو سلباً ، فيتمكن معرفة الأنشطة أو المنتجات التي تحقق المؤسسة عليها خسائر مثلاً ، و ذلك عن طريق دراسة مراكز المسؤولية و بالتالي تحديد نفقات القسم الذي شارك في إعداد المنتوج ، و بهذا تعتبر تقنية من تقنيات مراقبة التسيير ، لأن تحليلاتها وفقاً لأساليبها المعروفة و هي أسلوب التكلفة الكلية، وأسلوب التحميل العقلاني، وأسلوب التكلفة المتغيرة ، وأسلوب التكاليف التقديريّة، تجعل المحلول لتكاليف المؤسسة ، و هو الشيء الذي ترتكز عليه المحاسبة التحليلية ، كمبدأً أساسي لقيامها ، يقوم بمعرفة كل النقاط التي تؤثر على نتيجة المؤسسة ، بصورة سلبية أو إيجابية ، لأن تصنيفها لتكاليف وفقاً لأساليب التصنيف تسمح للمحلول من الوقوف على تحليلات هامة ، فيما يخص أخذ قرارات فيما يخص النشاط الاقتصادي للمؤسسة ، و ذلك وفقاً لتحليل أساليب المحاسبة التحليلية .

لأن تحليلها لأساليب على أساس نشاط معين يسمح للمؤسسة من الوقوف على عدة نقاط ، فمثلاً استعمالها لأسلوب التكاليف المتغيرة يسمح لها من معرفة النتيجة الصفرية وفقاً لرقم الأعمال نقطة الصفر و بالتالي تحطيط تكاليفها ، بينما وفقاً لأسلوب التكاليف التقديريّة و ذلك بمقارنة النتائج الفعلية بالتقديرية تسمح من دراسة و تحليل الإختلافات و بالتالي أخذ القرارات الخاصة بالنشاط .

## المطلب الأول : نشأة و تطور المحاسبة التحليلية

لقد ظهرت المحاسبة كوسيلة لترتيب و تنظيم المعلومات المالية و الاقتصادية و القانونية المترتبة على الدمة المالية لفرد أو المؤسسة ، ولقد اتخذت عدة أنظمة منذ القديم (منذ عهد بابل ، إذ كانت تعتمد أساسا على القيد الوحيد في المحاسبة العامة ، و تطورت هذه الأخيرة إلى أن ظهر القيد المزدوج في أواخر القرن الخامس عشر بالتحديد سنة 1494 على يد الإيطالي (ليوناردو بابولي) و هو رياضي في كتابه **SUMMA DE ARITHMETICO** الذي نشر في تلك السنة في البندقية بإيطاليا ، و من أسباب ظهور هذا التطور في المحاسبة في إيطاليا بالذات الإزدهار الاقتصادي و التجاري الذي كان سائدا و تعدد المشروعات و تطور العلاقات التجارية الواسعة مما جعل تطوير الوسائل التي تسمح بمراقبة المشاريع و العمليات المالية و التجارية المرتبطة بها ضروريا . و كانت المحاسبة بعد هذا التاريخ تتبع التطور و التموي الاقتصادي في أوروبا إلا أن ظهرت الصناعة في إنجلترا فانتقلت المحاسبة إلى هذا البلد و عرفت تطورا سريعا لسلام من احتياجات الشركات الجديدة ( ذات مسؤولية محدودة و غيرها ) و هكذا ظهرت أساليب محاسبية جديدة و أدى إنشاء و تطور الشركات التجارية و المالية و الصناعية إلى ظهور نوع آخر من المحاسبة وهو ما يسمى بالمحاسبة التحليلية و محاسبة التكاليف أو المحاسبة الصناعية ( ١ ) . و قد أزدادت أهمية هذه المحاسبة مع تطور نشاط المؤسسات إذ تطورت هي الأخرى باستمرار و أصبحت ذات أهمية و كوسيلة ضرورية للتسيير في المؤسسات بمختلف أنواعها ( التجارية ، الصناعية ، الخدمية ... إلخ ) .

و تزداد هذه الأهمية في المؤسسات الصناعية خاصة و قد أصبحت ذات مفهوم و تطبيق واسع

( ١ ) تقنيات مراقبة التسيير ، محاسبة تحليلية . ناصر دادي عدون . ص ٠٧ . ٠٨ دار البعث قسنطينة ، الجزائر .

بعد الحرب العالمية الثانية ، لتشمل ما يسمى بمحاسبة التسیر و أدخلت فيها أساليب جديدة للتحليل بعد أن كانت تستخدم أسلوب التكاليف و سعر التكلفة الحقيقي و التاریخي فقط .

## المطلب الثاني : تعريف المحاسبة التحليلية و أهدافها

### تعريف المحاسبة التحليلية :

" إن المحاسبة التحليلية فرع من الفروع المحاسبية ، تهتم بتقدير و تجميع و تسجيل و توزيع و تحليل و تفسير البيانات الخاصة بالتكاليف الصناعية و البيعية و الإدارية ، وهي أداة هادفة ، فكل إجراء من إجراءاتها يهدف إلى تقطیة حاجة من حاجات الإدارية ، فهي تعمل على مد الإدارية بالبيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام ، كما أنها ضرورية كأداة إدارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي ت تعرض إليها إدارة المشروع " ( 1 ) .

" تشمل المحاسبة التحليلية مجموعة من الإجراءات التي تتحدد في سيل تحديد تكلفة منتج معين ، و تكلفة النشاط المتعددة المتعلقة بالبضاعة ، أو بيع ، إلى جانب تخطيط و قياس كفاية التنفيذ ، و تختلف المحاسبة التحليلية عن المحاسبة العامة من أن الأولى تهتم بنواحي النشاط الطبيعي ، الجسم كوحدات الإنتاج أو الأقسام المختلفة التي تتكون منها المنشأة بينما تولي الثانية إهتمامها بالقوانين المالية الختامية للمشروع كوحدة " ( 2 ) .

- المحاسبة التحليلية أداة لتحصيل معلومات التي تسمح لنا من تحقيق ثلات أهداف رئيسية في المؤسسة وهي :

- التخطيط و مراقبة نشاط المؤسسة .

- أخذ القرارات المستقبلية الخاصة بالسياسات التخطيطية على المستوى البعيد .

- تحديد تغيرات المخزون و تحديد دخل المؤسسة . ( 3 )

نستنتج من هذه التعريفات أن المحاسبة التحليلية تنطلق من المعلومات التي تنتجهها المحاسبة العامة التي تعتبر القاعدة الأساسية لها ، حيث تقوم بمعالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة

( 1 ) - أصول محاسبة التكاليف . أحمد نور . ص 25 ، دار النشر و التوزيع .

(3) COMPTABILITE ANALYTIQUE de GESTION : horngren P2 E.HRW .

العامة ، بالإضافة إلى معلومات أخرى تتعلق بنشاط المحاسبة التحليلية ، و تتم بتوسيع البيانات و الجداول المالية بإثبات هاريف التموين و مصاريف الإنتاج و حساب سعر التكلفة ، و كذلك إثبات الإنتاج المباع أي سعر تكلفة الإنتاج المباع و المصاريف الخاصة بالإنتاج ، و تتم المحاسبة التحليلية بالإنحرافات و تحليلها و الأسباب المختلفة هذه الإنحرافات و معالجتها وأخذ القرارات الالزامية لذلك . كما أن التحليلات الخاصة بالمحاسبة التحليلية هي القضاء على السهو في تسجيل العمليات و الضياع في المصروفات و اتخاذ التدابير التنظيمية المتعلقة بالنشاط ، كما تسمح بدراسة و مراقبة المردودية و تحديد فعالية و تنظيم المؤسسة و مراقبة أنشطة المؤسسة سواء على مستوى التنفيذ أو على مستوى الإدارة .

و تهتم المحاسبة التحليلية كذلك باحتساب تكلفة كي متوج على حد و بيان النتائج المالية لتسويق المنتوجات بشكل فصيلي ، و مسح حسابات تفصيلية لحركة القيم المادية ، و تصنيف النفقات حسب طبيعتها وعلى أساس مؤشرات أساسية للتحليل حسب قطاعات النشاط و تقديم لإدارة الشركات ، كل الإحصائيات و المعلومات الدقيقة الخاصة بانتاجها خاصة التي تعتمدها للقيام بالتقديرات وفقاً لأسلوب التكاليف التقديري ، الذي يعتبر العمود الفقري لتحديد السليات على مستوى النشاط الخاص بالمؤسسة ، فهو إذن أداة تسييرية يتخذ على أساسها مسؤولو المؤسسة القرارات المستقبلية الخاصة بالنشاط .

كما أن المحاسبة التحليلية تأة تخطيطية و مراقبة للنشاط إذ يندرج معنى التخطيط في وضع السياسات الإنتاجية والبيعة على أساس عتبة المردودية ، وتحليل النفقات و مراقبة نشاطها نتيجة مقارنة التكاليف الفعلية مع النتائج التقديري ، وتحاليله و ذلك على كل المستويات الخاصة بالتكلفة سواء كان ذلك على أساس النفقات الإنتاجية وهو ما يعرف بتحليل الإنحرافات على مستوى النفقات المباشرة ، أو على أساس تكاليف المية و حساب النتيجة ، وهو ما يعرف بالتحليل الخاص بالإنحرافات على مستوى التكاليف الغير المباشرة .

إن هذه التعريف تعبر عن مفهوم المحاسبة التحليلية مع الجانب النظري الذي يعبر عن القاعدة الأساسية للمفهوم التطبيقي ، لأنه لا أساس لتطبيق دولة نظرية . فهي مفاهيم عامة تتطرق فيها إلى أهم الأعمال والأهداف التي ترتكز عليها المحاسبة التحليلية . إذ نجد أن المحاسبة التحليلية ترتكز على التكاليف الخاصة بالنشاط الاقتصادي المدروس بذلك سميت بمحاسبة التكاليف ، و كافية تستعمل في تحديد سليات وإيجابيات النشاط وفقاً لمجموعة من الإجراءات الخاصة بها في تحليل المعطيات ، لذلك لقيت بمحاسبة التسيير .

تستعمل في تحديد سلبيات وعيوب الشاطط وتقى بجموع من الإجراءات الخاصة خاصة بها في تحليل المطبات، لذلك لقبت بمحاسبة التسبيـر.

### أهداف المحاسبة التحليلية:

ومن الأهداف التي تعبـر إلـى المحاسبة التحليلية هي :

- 1- حـساب التكاليف و سـعر التكـفة بـهدف المسـاعدة عـلـى :
  - تحـديد قيمة المـخـزـون باـسـحالـ الجـيدـ.
  - تحـديد سـعرـيـعـ المـتـوـجـاتـ.
  - مـراـفـقـةـ عنـفـرـ التـكـالـيفـ لـحـقـيقـ لـهـىـ كـفـاـيـةـ مـكـنـةـ.
- 2- توـاسـةـ المـرـدـوـدـيـةـ :

تـسـمـعـ هـذـهـ الـلوـاسـةـ بـمـرـاقـةـ سـيـسـةـ الـاقـرـاجـ وـ الـإـسـمـارـ وـ تـوزـيـعـ .  
3- قـلـيلـ الـإـنـحـراـفـاتـ :

وـ ذـلـكـ بـقـارـنـةـ النـتـائـجـ ،ـ أـيـ الـكـالـيفـ الـعـلـىـ بـالـتـكـلـيفـ الـتـغـيـرـيـةـ مـنـ أـجـلـ تـجـسـيدـ الـأـهـدـافـ  
المـخـطـطـةـ .

### 4- وـاقـبـةـ التـسـبـيـرـ :

وـ ذـلـكـ عـنـ طـرـيـقـ تـقـيـمـ الـأـضـاعـ الـخـاصـ بـالـشـاطـطـ عـنـ طـرـيـقـ درـاسـةـ وـ تـفـيـذـ الخـطـطـ  
المـدـرـوـسـمـاـ كـانـ ذـلـكـ مـتـعـقاـ بـالـجـابـ الـخـدـمـيـ أوـ الـإـنـتـاجـيـ ،ـ وـ تـحـلـيلـهـ وـ فـقـاـ لـتـقـنـيـاتـ خـاصـةـ  
بـالـتـسـبـيـرـ .

### 5- قـيـاسـ النـتـائـجـ التـحلـيلـيـةـ :

بـعـدـ الـكـالـيفـ وـ سـعـرـ التـكـلـفةـ فـتـطـيـعـ قـيـمـ مـرـدـوـدـيـةـ الـأـقـسـامـ فـيـ تـحـدـيدـ النـتـيـجـةـ ،ـ وـ بـالـتـالـيـ  
مـعـرـفـةـ وـ قـيـاسـ النـتـائـجـ وـ تـحـدـيدـ مـسـؤـولـيـةـ الـأـقـسـامـ .

### 6- إـرـجـاعـ الـلـيـزـانـيـاتـ التـقـلـيـدـيـةـ :

وـ ذـلـكـ عـنـ طـرـيـقـ درـاسـةـ صـيـقـةـ لـشـاطـطـ المؤـسـةـ .

### 7- قـدـيـدـ تـكـلـفةـ المـتـوـجـاتـ :

وـ ذـلـكـ عـنـ طـرـيـقـ تـحـدـيدـ تـكـفـةـ الإـنـتـاجـ يـاـسـعـمـلـ تـقـنـيـاتـ الـخـاصـةـ التـحلـيلـيـةـ .

### 8- وـاقـبـةـ التـكـلـفةـ وـ اـتـخـادـ الـقـرـارـاتـ :

إن هذه الأهداف الخاصة بالمحاسبة التحليلية هي أهم الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة، نظراً كون أنها تدرس جانب النفقات و هي الأساس التي تقوم عليه المحاسبة التحليلية أساساً في مجملها ، ولكن هناك بعض الأهداف التي تبين لنا وظيفتها التحليلية و التسirية . مثل وضع الميزانيات التقديرية الخاصة بالنشاط ، و التي تعتبر إحدى الأساسيات في تحديد نقاط القوة و الضعف بالنسبة للنشاط .

### المطلب الثالث : مكانة محاسبة التكاليف من المهام السابقة .

" تعتبر محاسبة التكاليف أداة ذات شقين ، فهي كجزء مكمل للمحاسبة المالية مهمتها إمداد المحاسب المالي بالبيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية ، المبيعات و المخزون السلعي و ذلك لأغراض إعداد الحسابات الختامية و كجزء من المحاسبة الإدارية مهمتها إمداد الإدارة بما يلزمها من البيانات التي تساعدها في الإشراف و الرقابة على تنفيذ المهام و تحديد السياسات و اتخاذ القرارات الإدارية و في هذا المجال لا يتوقف نطاق نشاطها على حصر التكلفة الصناعية بل يمتد إلى نواحي النشاط الأخرى من إدارية و بيعية . " ( 1 )

و محاسبة التكاليف إمتداد للمحاسبة المالية فهي فرع من فروعها كتم بتقدير و تجميع و تسجيل و توثيق و توزيع و تحليل و تفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية و الإدارية ، و البيعية و ذلك من أجل تحديد التكاليف على مستوى النشاط بحيث التكلفة الصناعية تشمل تكلفة المواد المستهلكة و مصاريف يد العاملة و المصاريف غير المباشرة الأخرى . التي يشترك فيها عدة منتجات أو أقسام و الواجبة التحميل وفقاً لوحدات تكلفة وحدة العمل . هذه الثلاث عناصر هو ما يعرف بتكلفة الإنتاج التي تستعمل في تحديد مخزون آخر مدة و تقديره وفقاً هذه التكلفة و كذلك معرفة تكلفة الإنتاج المباع ، أما التكلفة الإدارية فهي تشمل نفقات الإدارة غير المباشرة على الإنتاج و التكاليف البيعية و مصاريف التوزيع و مصاريف نقل المبيعات .

( 1 ) التكاليف في الوحدات الصناعية " دكتور محمد أحمد خليل " . ص 22 ، دار الجامعات المصرية .

## \*العلاقة بين المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية \*

- المحاسبة العامة تقتصر بالعلاقات الاقتصادية القانونية بين المؤسسات و الغير. أي مع محیط المؤسسة مثل الزبائن و الموردون و المؤسسات و القطاع المالي ... إلخ . بينما المحاسبة التحليلية فهي تدرس جانب التكاليف بصفة دقيقة داخل المؤسسة .
- المحاسبة العامة تقتصر بدراسة نتيجة المؤسسة بصفة إجمالية ، بينما المحاسبة التحليلية تقتصر بتحديد النتيجة لمختلف النشاطات كل و احد على حدٍ داخل المؤسسة .
- المحاسبة العامة تعطي المركز المالي للمؤسسة على أساس عناصر القيمة المالية بينما المحاسبة التحليلية فتعمل على تقديم تقارير خاصة على كل عنصر شارك في الإنتاج ، و ذلك شهرياً أو سنوياً لاستخدامها في ميدان إتخاذ القرار .
- المحاسبة العامة تقتصر بتسجيل البيانات في صورة إجمالية فلا يجد في سجلاتها أي تحليلات خاصة بعناصر التكاليف على أساس الأقسام الإنتاجية ، أما المحاسبة التحليلية فهي تقوم على أساس مبدأ تحليل البيانات وفقاً لكل قسم من أقسام الإنتاج و لكل منتوج .
- المحاسبة العامة معلوماتها إحدى معلم تحديد الجماعات الاقتصادية على مستوى الدولة ، أي على أساس المحاسبة الوطنية ، بينما معلومات المحاسبة التحليلية فهي مراقبة و تخطيط و تقييم و إتخاذ القرارات المستقبلية الخاصة بالنشاط التي تزاوله وفقاً لتقنيات خاصة بها ، كعربية المرودية و دراسة الاتجاهات .
- المحاسبة العامة تعتمد في تحديد نتائجها على أساس جدول حسابات التائج ، بينما المحاسبة التحليلية فإن النتيجة تحدد وفقاً لجدول تنظيمية لمستويات التكلفة حتى الوصول إلى سعر التكلفة ، ثم يقارن برقم الأعمال لحساب النتيجة .
- المحاسبة العامة مصدرها قانوني لأنها تعتمد على المخطط الوطني المحاسبي بينما المحاسبة التحليلية اختيارية.
- كلاهما يعتبران تقنية من تقنيات مراقبة التسيير أي التحكم فيه ، و ذلك عن طريق التحليل و المعالجة،
- المحاسبة التحليلية أداة من أدوات المراقبة الداخلية إذ تعتبر أساس أحد القرارات المستقبلية بينما العامة في هي داخلية و خارجية.

جدول رقم 1 : يوضح العلاقة بين المحاسبة العامة و التحليلية .

المحاسبة التحليلية	المحاسبة العامة	معايير المقارنة
اختيارية	إجارية	من وجهة نظر القانون
تفصيلية	إجارية	من وجهة نظر المؤسسة
الحاضر و المستقبل	ماضي	الآفاق
داخلية	خارجية	طبيعة التدفقات
داخلية و خارجية	خارجية	الوثائق الأساسية
حسب الغاية	بطبيعتها	قوتيب المصادر
كل المسؤولين في المؤسسة	الادارة + الغير	المستعملون
سريعة و ملائمة	دقيقة	الأنظمة

جدول رقم 1 : من مذكرة ، المحاسبة بين النظرية و التطبيق المشرف جمال موالى

## المطلب الرابع : شروط وجود الحاسبة التحليلية في المؤسسة

إن الحاسبة التحليلية هي أداة من أدوات الإدارة المالية الحديثة ، إذ تعمل على تطبيق الأسس و المبادئ الحاسبية الخاصة بها مع تحليل النفقات المرتبطة بالمشروع و بالنشاط الذي تزاوله ، و ذلك من أجل التقييم الجيد للنشاط الفعلي مقارنة بالنشاط المخطط من طرف الإدارة. كما أنها تلعب دوراً أيضاً في فصل مراحل الإنتاج و بالتالي تقييم النفقات وفقاً لفنيات الحاسبة التحليلية و تحديد تكاليف كل مرحلة من العملية الإنتاجية و هي ( تكلفة الشراء ، تكلفة الإنتاج ، تكلفة التوزيع ، سعر التكلفة ... ) و على هذا الأساس الشروط الالزمة لوضع نظام الحاسبة التحليلية يتمثل فيما يلي :

- 1 يجب أن تكون الحاسبة العامة مفصلة تتماشى مع المفاهيم العامة للمخطط الوطني الحاسبي ، لأن ترتيبها وفقاً لـ م.و.م يسمح من معرفة التكاليف الخاصة بالنشاط بصفة دقيقة .
- 2 لابد أن تكون سياسة التخزين منظمة في المؤسسة محسومة على أساس الجرد الدائم للمخزونات ، بحيث يجب أن تكون الأدخال و الأخرج وفقاً لبطاقات المخزون بحيث تحمل جميع المعلومات الخاصة بالمادة أو المنتج .
- 3 يجب أن تكون مفاتيح التوزيع مختارة على أساس عقلاني و واقعي ، و ذلك مما يسمح من تحديد تكلفة وحدة العمل على أساس عملي ، و رشيد الشيء الذي يسمح من توزيع النفقات الغير مباشرة بشكل جيد يتماشى مع طبيعة النشاط .
- 4 يجب أن يكون نظام الإنتاج مخطط في تسييره ، يجب أن يكون مقدراً على أساس المعطيات التقديرية و السوقية .
- 5 وجود خطيط عقلاني للمشاريع ، بحيث يجب أن تدرس بصفة مسبقة قبل الإنطلاق في النشاط ، و ذلك للتأكد من النتائج التي سوف تتحقق مستقبلاً .
- 6 الشرط السادس وهو شرط نفسي بحيث على المؤسسة إعداد الأفراد لقبول نظام الحاسبة التحليلية ، و تنفيذه لـما يتماشى مع الأهداف ، و هنا لابد أن تلعب الإدارة العامة دوراً كبيراً في تجنييد مختلف الأفراد ، لتحقيق هذا الهدف من بين ذلك : - التكوين ، تقسيم العمل ، الفرد المناسب في المكان المناسب ... إلخ .

7- يجب أن يكون نظام المحاسبة التحليلية قائم و هو يتمثل في الأقسام المتباينة أي وجود الأقسام الرئيسية و الثانوية ، لأنه يعتبر من المفاهيم أو الركائز الأساسية لقيام ذلك لأن المحاسبة التحليلية بدون مراكز للمسؤولية و هي التي تمثل الأقسام ، فإنه لا وجود لها .

## المطلب الخامس : التنظيم الهيكلـي للمؤسـسة و علاقـتها بالمحاسبـة التحلـيلـية

إن التنظيم الهيكلـي للمؤسـسة يسمح بنجاح توجـهـات المؤسـسة فيما يخص تنـفيـذ و تقـيـيم النـشـاط ، حيث يعتبر تـفـويـضـ السـلـطـاتـ أـسـاسـ هـذـاـ التـنـظـيمـ ، لأنـ رـئـيـسـ مـجـلسـ الإـدـارـةـ يـفـوضـ أمرـ الإـنـتـاجـ إـلـىـ مدـيـرـ الإـنـتـاجـ الذـيـ يـقـومـ بـدـورـ بـتـفـويـضـ السـلـطـةـ إـلـىـ وـحدـاتـ وـظـيفـةـ أـدـيـنـ تـصـلـ إـلـىـ المـسـؤـولـ الـخـاصـ بـالـتـموـينـ وـالـإـنـتـاجـ وـالـتـوزـيعـ ، إـذـ يـعـتـبـرـ هـذـاـ عـمـلـ بـمـثـابـةـ عـمـلـ تـنـظـيمـ يـطـلـقـ عـلـيـهـ تـقـسـيمـ الـعـمـلـ وـفـقـاـ لـلـمـسـؤـولـيـاتـ الـمـخـولـةـ لـهـمـ منـ طـرـفـ الإـدـارـةـ .

إـذـ نـجـدـ أـنـ سـلـسـلـةـ الـمـسـؤـولـيـةـ هـيـ عـبـارـةـ عـنـ تـقـسـيمـ جـيدـ وـعـقـلـانـيـ لـتـقـيـيمـ النـشـاطـ الـاـقـتـصـادـيـ وـفـقـاـ لـتـطـلـبـاتـ الـمـحـاـسـبـةـ التـحـلـيلـيـةـ .

إنـ تـخـطـيـطـ الـهـيـكـلـ الـتـنـظـيمـيـ لـلـمـؤـسـسـةـ يـتـمـ بـتـقـيـيمـ أـهـدـافـ الـمـؤـسـسـةـ الرـئـيـسـيـةـ إـلـىـ أـهـدـافـ فـرـعـيـةـ وـذـلـكـ بـتـحـدـيدـ الـوـظـائـفـ وـالـعـمـلـيـاتـ ثـمـ تـوزـعـهـاـ عـلـىـ الإـدـارـاتـ وـالـأـقـاسـ ، وـيـعـتـبـرـ هـذـاـ بـمـثـابـةـ توـفـيرـ حلـقـاتـ الـاتـصالـ الـتـيـ تـسـمـحـ لـهـاـ منـ وـضـعـ الـخـطـطـ وـتـنـفـيـذـهـاـ وـفـقـاـ لـمـرـاكـزـ الـمـسـؤـولـيـةـ .

عـنـ التـنـظـيمـ الهـيـكـلـيـ لـلـمـؤـسـسـةـ يـسـمـحـ وـفـقـاـ لـمـرـاكـزـ الـمـسـؤـولـيـةـ منـ تـصـورـ نـظـامـ عـقـلـانـيـ لـلـمـحـاـسـبـةـ التـحـلـيلـيـةـ ، منـ خـالـلـ تـقـسـيمـ وـظـائـفـ مـرـاكـزـ الـمـسـؤـولـيـةـ إـلـىـ ثـلـاثـةـ وـظـائـفـ وـظـيـفـةـ الـتـموـينـ وـالـتـخـزـينـ ، وـظـيـفـةـ الـإـنـتـاجـ وـالـتـخـزـينـ ، وـظـيـفـةـ الـتـوزـيعـ وـالـتـسـويـقـ .

إـنـ هـذـهـ الـوـظـائـفـ تـسـمـلـ الـعـنـاصـرـ الـأـسـاسـيـةـ لـتـصـورـ نـظـامـ عـقـلـانـيـ لـلـمـحـاـسـبـةـ التـحـلـيلـيـةـ فيـ الـمـؤـسـسـةـ .

## خلاصة الفصل الأول :

يهدف هذا الفصل إلى دراسة الهيكلة العامة لنظام المحاسبة التحليلية وميدانها ، على أساس أنها إحدى الركائز الأساسية التي يقوم عليها النظام المحاسبي. كونه أداة من أدوات معالجة وتحديد النتائج وتحليلها، وميدان تطبيقها، وهي المؤسسة، والتي تعبر عن منظمة، أساسها على المستوى الجزئي، معالجة قضايا الاستهلاك والانتاج والتبادل. على أساس أن الاستهلاك محدد الرئيسي الذي يولد له المنفعة هو الشخص المستهلك للمتاع الاقتصادي، في حدود الدخل الاقتصادي ، لذلك فالانتاج في المؤسسة لا بد أن يكون اقتصادي أكثر من حيث عقلانية تكاليفه، أي في حدود أقل تكلفة ممكن، والتبادل أساسه السوق ، حيث لا بد أن يكون مبني على أساس آلية إقتصاد السوق، وهي المنافسة في حدود نظرية التوازن بين العرض والطلب، لذلك نجد أن التحليل الجزئي للإنتاج على مستوى المؤسسة لا بد أن يكون في حدود الرشادة الاقتصادية. حيث نجد أن المحاسبة ومنها التحليلية هي أداة من أدوات الإدارة الحديثة في معالجة مشكل تحديد النتائج الإيجابية من أجل تحقيق المردودية المالية للمؤسسة، والتي تعتبر أساس معالم نظام إقتصاد السوق. كون الإدارة الحديثة في معالجة القضايا الداخلية والخارجية للمؤسسة ، تعتبر من أساسياتها المحاسبة التحليلية التي تعتبر أداة اعلامية واسعة يقوم عليها نظام المعلومات في المؤسسة.

## الفصل الثاني : التكاليف وتصنيفها .

### المبحث الأول : التكاليف وسعر التكلفة .

إن مدلول التكاليف هو نفقة تدفع مقابل الحصول على مقابل . هذا المقابل يتمثل في إنتاج أو خدمة ، هذا المفهوم هو مفهوم اقتصادي .

بينما على مستوى التحليل المالي نجد أن التكاليف هي معظم النفقات المدفوعة للإشراف على نشاط اقتصادي معين ، وهذا من حيث نظر المحاسبة العامة . بينما من وجهة نظر المحاسبة التحليلية فهي مصاريف كلية خاصة بانتاج المنتوج ، أو تلبية الخدمة . لأن هذه التكاليف هي خاصة بالإنتاج ذاته ، أو خاصة بمركز من المراكز التي تشارك في الإنتاج ، سواء كانت ثانوية أو رئيسية حيث إذا كانت هذه التكاليف ليست حق المرحلة النهائية ، أي حتى مرحلة التوزيع ، فإنها تعتبر نفقات إنتاج كلية متعلقة بمنتج مادي أو مجموعة من المنتوجات أو خدمة معينة مقدمة .

ولكن عند إضافة هذه التكاليف إلى مصاريف التوزيع ، فإننا نحصل على سعر التكلفة ، الذي يعتبر من أحدى المفاهيم الأساسية الذي تتركز عليه المحاسبة التحليلية ، إذ يحسب وفقاً للمنتوجات التي تنتجهها المؤسسة ، ويقارن برقم الأعمال الخاص بالمنتوجات من أجل تحديد النتيجة .

حيث نجد أن الهدف من استعمال المحاسبة التحليلية في الماضي كان هو حساب وتحليل النفقات ومراقبة تطورها ، بينما في الوقت الحالي أصبحت هذه المفاهيم الخاصة بالمحاسبة التحليلية أداة من أدوات التحكم في التسيير ، وذلك وفقاً لتحديد النتائج وتحليلها وفقاً لأساليبها ، معطية آثراً تحليلياً في تسيير شؤون المؤسسة ، وأخذ تدابير وقرارات مستقبلية خاصة بها . و ذلكم نتيجة تحليل المعطيات الخاصة بمستويات التكلفة، حيث نجد أن تكلفة الإنتاج مثلاً، تسعمل لتقدير المخزونات و مراقبتها، وذلك وفقاً لبطاقات الجره، كما أنه نجد أن المستويات الأخرى ، أداة من أدوات المراقبة المراقبة الداخلية للنشاط، وذلك نتيجة مقارنة نتائج المؤسسة بنتائج المؤسسات الأخرى.

## المطلب الأول : مفهوم التكلفة .

يشير مصطلح التكلفة إلى النفقات المتعلقة بالإنتاج، و المتعلقة بالنشاط الاقتصادي التي تقابل مع إيراد الفترة التي يمتد فيها هذا الإنتاج . ( 1 )

نستخلص من هذا التعريف أن التكاليف أو التكاليف ، هي مجموع المصاريف الخاصة بمنتج مادي أو خدمة معينة، والتي تصرفها المؤسسة خلال مرحلة معينة من مراحل الإنتاج ، وذلك قبل المرحلة النهائية أي قبل وصول المنتجات إلى البيع، أو أداء الخدمة.

و هذه التكاليف بحدتها مرتبطة بالنشاط الطبيعي للمؤسسة، و متعلقة بفترة زمنية محددة كتكلفة الإنتاج التي تعتبر أداة من أدوات تقييم المخزونات ، لأن دخول المنتجات إلى المخزن يقيم على أساس تكلفة الإنتاج ، وهذا ما جاء به المخطط الوطني المحاسبي الذي يفرض على المؤسسة إعتماد الجرد الدائم و حساب تكلفة الإنتاج للمنتوجات لأن دخول و خروج المنتجات من المخزن <sup>يسجل</sup> على أساس تكلفة الإنتاج ، وهذا ما جاء به المخطط الوطني المحاسبي الذي يفرض على المؤسسة إعتماد الجرد الدائم ، و حساب تكلفة الإنتاج للمنتوجات ، لأن دخول و خروج المنتجات من المخزن على أساس تكلفة الإنتاج ، هو بمثابة مراقبة و تقييم سياسة التخزين على أساس ح. 72/ إنتاج مخزن .

## المطلب الثاني : مفهوم سعر التكلفة

إن سعر تكلفة إنتاج ما أو خدمة ما أو مجموع أنشطة أو مجموعة خدمات هو كل ما كلفه هذا الإنتاج ، أو هذه الخدمة ، أو مجموعة الأنشطة الاقتصادية ، أو مجموعة الخدمات ، في المرحلة النهائية التي توجد فيها بما فيها مرحلة البيع . ( 2 )

نستخلص من هذا التعريف أن سعر التكلفة الخاصة بالمنتج أو ( الخدمة ) ، هو عبارة عن مجموع المصاريف حتى المرحلة النهائية من عمل البيع.

1) محاسبة التكاليف ص 20 فوزي غراییة . مكتبة الهمزة

2) Comptabilité analytique d'exploitation : Claude perochon

و هو يحدد على النحو التالي:

حسب اختلاف المؤسسة أي حسب طبيعتها تجارية ، إنتاجية ، خدمية .

### 1: سعر التكلفة في مؤسسة تجارية:

سعر التكلفة = ثمن الشراء + نفقات الشراء مهما كانت طبيعتها + نفقات التوزيع والإدارة حيث تمثل هذه النفقات الخاصة بالشراء في مصاريف النقل و مصاريف التأمينات ، و المصاريف الجمركية .

### 2: سعر التكلفة في مؤسسة إنتاجية :

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج + مصاريف التوزيع + مصاريف الإدارة

إلا أن ما يجب قوله هو أن مصاريف الإدارة يمكن أن تدمج ضمن تكلفة الإنتاج ، حسب طبيعة المؤسسة .

حيث أن تكلفة الإنتاج تحدد كما يلي:

تكلفة الإنتاج = تكلفة المواد الأولية المستهلكة + يد عاملة مباشرة + مصاريف الصنع غير مباشرة

### 3: سعر التكلفة في مؤسسة خدمية :

سعر التكلفة = مصاريف الخدمة المقدمة.

إن سعر التكلفة هو بمثابة التكلفة النهائية للمنتج ، التي على أساسها يقيم النتائج الخاصة بالنشاط الاقتصادي من الناحية المالية ، و ذلك بمقارنة المبيعات بهذا السعر .

## المطلب الثالث: المخزونات ، التكاليف حسب م.و.م

إن المخزونات حسب المخطط الوطني الخاسي تمثل في مواد أولية ، و مواد نصف مصنعة ، و منتجات تامة الصنع ، و منتجات قيد التنفيذ، ف: ح: 31 مواد أولية المتمثلة في المخزونات الخاصة بالمواد الأولية التي تستهلك في العملية الإنتاجية فهو يقيم وفقاً للتكلفة الإجمالية أي تكلفة الحيازة عليها ، أي ثمن المواد الأولية بما فيها مختلف المصاريف الخاصة بالشراء و المتمثلة في نفقات النقل ، نفقات التأمينات ، نفقات جمركية ، نفقات التخزين، TVA و هو يقوم بها عند دخوها إلى المخزن أو خروجها بهدف استهلاكها في العملية الإنتاجية بحيث هناك بطاقة تخزين لكل صنف من الأصناف تحمل النوع ، الكمية ، المصاريف ، المبلغ ، الاستهلاك .

ح: 33 و 34 منتجات نصف مصنعة و منتجات قيد التنفيذ أي قيد الإنجاز فهي تقام على أساس تكلفة إنتاجها ، فخروجها من المخزن باتجاه ورشات التصنيع يكون على أساس تكلفة الإنتاج، أي حسب المرحلة النهائية من إنتاجها قبل عملية التوزيع .

ح: 35 منتجات تامة الصنع أي هي عبارة عن المنتجات التي تم إنتاجها بصفة نهائية و هي معدة لعملية البيع ، فهي تقيم على أساس تكلفة الإنتاج كذلك في حالة دخولها إلى المخزن فهي تقام على أساس تكلفة الإنتاج .

و لكن في حالة البيع يدمج إليها مصاريف التوزيع و بالتالي نحصل على سعر تكلفتها . فهذه المفاهيم ذكرت في المخطط الوطني الحاسبي إلا أن استعمالها في الحاسبة التحليلية أمر ضروري، و هذا مما تكسوه من ضرورة فيأخذ التكاليف التخزنية الكلية لها.

#### المطلب الرابع: تحديد عناصر التكلفة النهائية و كيفية حسابها

في الحاسبة التحليلية عناصر التكاليف تمثل : فيما يلي

1- تكلفة المواد الأولية المستهلكة : هي المواد الأولية الداخلة في عملية الإنتاج كعامل أساسى لتحديد الإنتاج و هي عبارة عن كمية من المشتريات في حالة عدم وجود مخزون أول مدة و آخر مدة .

بينما إذا وجد مخزون أول مدة و آخر مدة فإن المواد الأولية المستهلكة تحدد كما يلي:

المادة الأولية المستهلكة = المشتريات + مخزون أول مدة - مخزون آخر مدة .  
و ذلك على أساس الوحدات ، بينما التكلفة الخاصة بالوحدة فهي تقيم على أساس الوحدة .  
فهي تقيم على أساس تقييم المخزونات بالنسبة للمواد الأولية المستهلكة ، وهي تقيم وفقاً لأسلوب الكلفة الوسطية المرجحة للوحدة ، وهي تقيم كما يلي:

-في حالة وجود مخزون أول مدة ( 1 )

$$\text{* ت الوسطية المرجحة للوحدة} = \frac{\text{تكلفة المشتريات} + \text{تكلفة مخزون أول مدة}}{\text{عدد الوحدات المشتراة} + \text{عدد الوحدات المخزونة}}$$

-في حالة عدم وجود مخزون أول مدة

$$\text{* ت الوسطية المرجحة للوحدة} = \frac{\text{التكلفة الإجمالية لمشتريات المدة}}{\text{العدد الإجمالي لوحدات الإدخالات}}$$

1) فيات الحاسبة التحليلية م . سعيد أوكيلا . ص 79 دار الأفاق .

و هي تحديد السعر الوسطي بالإستناد إلى مجموع إدخالات المدة .

- طريقة أخرى و هي طريقة FIFO الداخل أولاً يخرج أولاً .

- // // // //: LIFO الداخل أخيراً يخرج أولاً .

2- اليد العاملة المباشرة : و هي تمثل عدد الساعات اللازمة للإنتاج ، وهي تعطى على أساس الوحدة المنتجة .

3- مصاريف الصنع و هي المصاريف الغير مباشرة يجب تحصيلها كل من هذه العناصر المتمثلة في ( 1 ) ، ( 2 ) ، ( 3 ) على ما تعرف بالتكلفة الإنتاج و مع إضافة تكاليف الإدارة و تكلفة التوزيع تحصل على سعر التكلفة .

## المطلب الخامس : التكاليف و الرقابة

تستوجب الرقابة الخاصة بالتكاليف عند تعدد المستويات الإدارية والإنتاجية والتوزيعية و التسويقية ، وذلك في المؤسسات التي لها صلة واسعة بالإنتاج ، حيث الفرد الواحد لا يمكن أن تكون له القدرة على مراقبة كل التكاليف التي تتضمن مراجعة الأعمال الخاصة بالنشاط الاقتصادي . و موافقتها بالخطط الموضوعية و تطابقها مع معايير الأداء المحددة أو المعروفة نظرياً حيث أن الهدف الرقابة تسمح للمؤسسة من التأكد من صحة الحسابات و مراجعة نوعية التكلفة و التأكد من العمل التنظيمي التطبيقي للخطة الإنتاجية ، عن طريق توافق الأداء الفعلي مع الأداء المخطط و تقييم الإنحرافات ، عن طريق مقارنة النتائج الفعلية و النتائج التقديرية و محاولة تصحيحها . هذا كله يتمثل في أعمال رقابة التكلفة بغية تحديد نتائج إيجابية ، للمؤسسة نتيجة محاولة تدنيتها وفقاً لشروط عقلانية . و هذا لا يتأتى إلا إذا تضافرت الجهود على مستوى المؤسسة الواسعة . و ذلك يكون وفقاً لأعمال داخلية يقوم بها المحاسب المالي و أعمال خارجية تقوم بها :

1 ) دائرة الضرائب نتيجة لتحديد الضريبة على الأرباح .

2 ) المؤسسات الأخرى و ذلك نتيجة مقارنة تكاليف و إرادات نشاطها بنشاط

المؤسسة

3 ) الخبير المحاسبي عند دراسة الميزانية الختامية و ملحقاتها في نهاية السنة .

إن هذه المراقبة الخاصة بالتكاليف ، تجعل المؤسسة تأخذ تدابير و قرارات واسعة فيما يخص نشاطها ، كتدنية نفقاتها أو إستبدال المتوج أو إدخال متوج جديد للمؤسسة في حدود الإمكانيات المدرosaة . و ذلك وفقاً للإيرادات الخاصة بها .

و ما سبق يمكن تعريف الرقابة بأنها مجموعة من الأنشطة التي تراوحتها المستويات الإدارية المختلفة ، في مراقبة ذلك ، في مشروع معين .

## المبحث الثاني: تصنیف التکالیف

### المطلب الأول : تصنیف التکالیف حسب قابلیة التخصیص:

يمکن تبوب عناصر التکالیف إلى مجموعات متجلانسة ، و على أساس وحدة قیاس معینة ، و تخصیص عادة إلى أعباء مباشرة و أعباء غير مباشرة ، إن التفرقة بين الأعباء ضروري باعتبار بعض الأعباء تخص نشاط معین ، و آخری تكون مشترکة بين النشاطات من هنا يمكن إرجاع تکلفة أي منتج صناعي إلى ثلاثة عناصر أساسیة.

أ-المواد الأولیة المستهلكة في الإنتاج

ب-اليد العاملة المباشرة

ج-المصاريف الخاصة بالإنتاج منها المتعلقة بالإنتاج مباشرة و مصاريف أخرى المحددة لسعر التکلفة .

أولاً: الفقات المباشرة: هي الأعباء التي تتعلق بتکلفة أو سعر تکلفة معینة ، و بالتالي فهي محسوبة ضمن هذه التکلفة ، أو سعر التکلفة ، دون طرح أي مشکل في الحساب ، و تشمل هذه الأعباء العناصر الثلاثة المذکورة آنفا .

أ-المواد المستعملة في الإنتاج : و هي توزع من حيث أنواعها إلى مواد ، تتعلق بالعنصر المادي الذي يدخل في تكوین السلعة ، أو يساعد على تشكيلها و تأخذ المواد شکل المادة الأولیة التي تستخرج من باطن الأرض ، كالمعدن المختلفة أو من الإنتاج الزراعي كالقطن ، و الكتان ، أو من الإنتاج الحیواني كالصوف و الألبان و الجلود إلخ....

أو قد تكون المواد المستخدمة في تكوین السلعة من المواد نصف مصنعة كالأخشاب ، و المواد الكيميائية ، التي تدخل في عملية الإنتاج من أجل إستعمالها كعنصر أساسی في إنتاج المنتج و ذلك عن طريق تسجيل عملية دخول و خروج هذه المواد بشكل يسمح بتحديد الجزء الذي يدخل في حساب التکالیف و سعر التکلفة .

ب-الأجور (اليد العاملة) المباشرة : و عادة ما تحدد ك ساعات عمل مباشرة ، على الإنتاج و هي أجور تقيم على أساس تکلفة الساعة الواحدة .

ج-المصاريف الأخرى المباشرة على الإنتاج : هي التكلفة التي تتعلق بعمليات الإنتاج الفعلي ، من أمثلة ذلك تكلفة الأبحاث العلمية ، الرسوم الهندسية ، اللازم لعملية الصنع في بعض الإنتاج.

ثانيا: الأعباء غير المباشرة : هي تلك التي تتفق على النشاط الإنتاجي كله أي على نشاط المؤسسة ، كلها و ليس لها وحدات إنتاج معينة بصفة خاصة و تدخل عند حساب سعر التكلفة ، بعد إعدادها . و حسابها ، وتصنيفها ، فهي توزع على جميع الوحدات المنتجة والمباعة فقط وفق عملية التحويل ، التي تجري مثل هذه الأعباء و تحصر عناصر الأعباء الغير مباشرة فيما يلي:

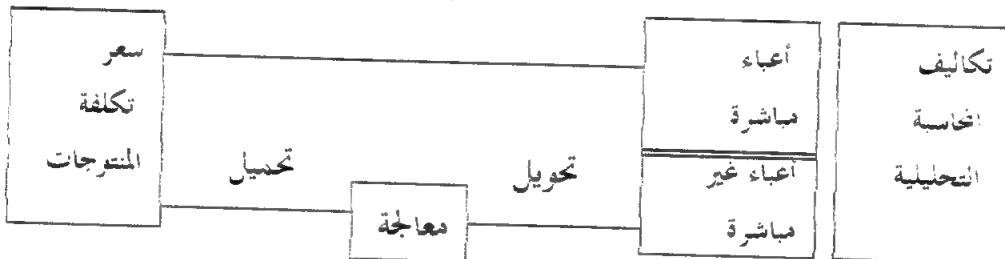
أ-تكلفة المواد غير المباشرة : و هي تكلفة المواد التي لا تدخل أصلا في المواد المباشرة و لكنها لازمة لإنعام العملية الإنتاجية مثل الرقود أو المواد الخاصة بالتشحيم إلخ.....

ب-الأجور غير المباشرة : و هي تكلفة العمل الذي لا يبذل على الوحدات الإنتاجية المعينة بصفة خاصة ، بل يقوم به العمال المساعدون و العموميين مثل أجور عمال النظافة ، أجور الحراس و أعوان الأمان الداخلي.

ج-التكلفة الصناعية غير المباشرة : و هي المصاريف التي تتفق على النشاط الإنتاجي كله دون انتسابها لوحدات إنتاجية معينة ، مثل مصاريف الإضاءة ، والماء ، والإيجار ، والطاقة بالآلات وما شابه ذلك . و يمكن إيجاز العناصر الأساسية لحساب التكاليف : سعر التكلفة بالخطط الثاني

تحميم مباشر

رقم (١)



إن الإشكالية الأساسية التي تطرحها معالجة الأعباء غير المباشرة تتمثل في النقاط التالية .

-تحديد ما إذا كان العنصر المشترك خاص بالأقسام و المترجات

-حصر و ترتيب مراكز التحليل .

-إختيار مراكز التحليل و تحديد وحدات القياس الخاصة بمراكز التحليل .

-تنظيم التحليل النهائي .

و بصفة عامة نجد أن المشكل الرئيسي هو اختيار طبيعة وحدة العمل بشكل عقلاني و واقعي و ذلك من أجل تحديد تكلفة وحد العمل بصفة عقلانية تتم على أساسها توزيع التكاليف الغير مباشرة بشكل عادل و عقلاني.

<sup>١</sup>) ABDELLAH BOUGHABA : COMPTABILITE ANALYTIQUE TOME 1 OPU

## المطلب الثاني: تصنیف التکالیف حسب الوظیفة أو المراحلة .

أولاً: في مؤسسة تجارية : هي تلك المؤسسات التي تقوم بعملية شراء البضائع لا لغرض الإنتاج ،

و إنما لغرض البيع ، حيث تحدد تكلفة الشراء على أساس ما يلي:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + نفقات الشراء المختلفة

سعر التكلفة = تكلفة الشراء + مصاريف التوزيع

ثانياً : مؤسسة صناعية : و هي تلك المؤسسات التي تقوم بعملية شراء الموارد من أجل إعادة

إدخالها في العملية الإنتاجية لإنشاء المنتوج حيث تحدد سعر تكلفتها كما يلي:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + نفقات الشراء المختلفة

تكلفة الإنتاج = تكلفة الشراء الخاصة بالمواد + اليد العاملة + مصاريف التوزيع .

## المطلب الثالث: تصنیف التکالیف حسب المراکز:

"يمكن تقسيم المصنوع إلى أقسام إنتاج و أقسام خدمات ، فاقسام الإنتاج تجري فيها عمليات تصنیع المنتوج سواء كانت يدوية أو آلية ، و بذلك يمكن تحمل تکالیف هذه الأقسام إلى السلعة المنتجة فيها ، مثل قسم الآلات .

في كثير من الأحيان تجزأ أقسام الإنتاج إلى مراكز تكلفة لكون كل منها مسؤولاً عن جزء من العملية الإنتاجية ، نجد بعضها أساساً في عملية الإنتاج ، وبعضها الآخر يقدم خدمات إلى الأقسام الأخرى و في بعض الأحيان تقدم هذه الأقسام خدماتها إلى أقسام خدمات أخرى بالإضافة إلى أقسام الإنتاج " (1)

## المطلب الرابع: تصنیف التکالیف حسب معايير الزمن :

إن النظر إلى التكلفة من حيث الزمن يمكن تحديدها إلى :

أولاً : التکلفة الفعلية : تحدد و تجمع وفقاً لوقت إنفاقها و هي التکالیف التي تقوم المؤسسة بإنفاقها فعلاً في العملية الإنتاجية و التجارية ، و ذلك بغية الوصول إلى السلعة النهائية ، و إيصالها إلى المستهلك النهائي و تدعى أيضاً بالتكلیف الحقيقة ، و هذه التکالیف تحدد و تجمع وقت إنفاقها بصورة عقلانية .

(1) فوزي غرابة محاسبة التکالیف ص 24 . مکتبة النهضة.

ثانياً : التكاليف التقديرية : "هي مجموعة التكاليف التي تقوم المؤسسة بتحديدها مسبقاً و ذلك من أجل إنفاقها في مختلف مراحل الإنتاج ، و مراحله و يجب أن تعتمد هذه التقديرات على أساس علمية و هي معايير الكميات والأسعار" (2).

## المطلب الخامس: تصنیف التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط

ونجد في هذا التصنیف ما يلي:

أولاً : التكاليف المتغيرة : و هي تلك التكاليف التي لها علاقة مباشرة بالإنتاج والتوزيع، وهي تتغير بتغير حجم الإنتاج مثل المواد الأولية ، اليد العاملة .

ثانياً : التكاليف الثابتة: نقصد بها الأعباء التي لا تتغير بتغير حجم النشاط ، و عبارة أخرى هي الأعباء التي تتميز بخاصية الإستقرار والإستمرار، حتى لو تغيرت الكمية المنتجة ضمن حدود الطاقة المتاحة و تنقسم بدورها إلى :

أ-أعباء ثابتة مباشرة : هي تتعلق باهيكل الـ، تاجي مثل الأقساط الخاصة بالإهلاك ، رواتب المدراء و الخاصة بانتاج معين .

ب-أعباء ثابتة هيكلية : و هي أعباء مشتركة نظراً لتعلقها باهيكل الإداري مثلها مثل التأمين على المصنع ، الضرائب على العقارات .

ج-أعباء شبه متغيرة : هذه التكاليف تتميز بازدواجية الإتحاد (الثابت ، و المتغير) أي أنها أساساً متغيرة و لكنها قابلة للإستقرار مع زيادة حجم الإنتاج ، مثل العلاوات ، التحفizات المكافآت ، والتي تتغير بحجم الإنتاج .

و من هنا نستنتج أن الذي تتغير بتغير مستوى الإنتاج فهي متغيرة .

أما الذي لا تتغير مع تغير مستوى الإنتاج فهي ثابتة.

إن التصنیفات السابقة للتكاليف تستدعي الملاحظات التالية :

ـإن تصنیف التكاليف حسب المدلول الاقتصادي يسمح للمؤسسة من وضع نظام إعلامي خاص بتکاليفها ، أي معرفة التكاليف التي تدخل في الإنتاج بأقل تكلفة ممكن و ذلك من ناحية التدنية في التكلفة ، في دخولها في تكلفة الإنتاج أو سعر التكلفة ، و وبالتالي نستطيع معرفة العناصر المكونة للتکاليف المحسوبة بصفة عقلانية .

-تقسيم النفقات عبر المراكز ، أي أقسام رئيسية و أقسام ثانوية ، يسمح للمؤسسة من معرفة النفقات التي يشترك في تحديدها عدة أقسام ، و بالتالي محاولة تحميلاها على أقسام رئيسية و المنتجات بصفة رشيدة .

-تصنيف النفقات حسب علاقتها بالنشاط يسمح بالتمييز بين النفقات المغيرة و الخاصة بالنشاط و النفقات الثابتة ، مما يسمح من تطبيق أسلوب التكلفة المغيرة بدقة ، الشئ الذي يجعل المؤسسة تقف على عتبة المروودية ، بصفة عقلانية وواقعية ، كذلك تطبيق حيد لأسلوب التحميل العقلاني للتکاليف الثابتة .

-تصنيف النفقات حسب الزمن يسمح للمؤسسة من معرفة النفقات الفعلية الدقيقة . و تقدیرات بالعناصر الخاصة التي تدخل في عملية الإنتاج ، فإذا كانت التقدیرات جيدة هذا يعني أن المؤسسة قد إستطاعت من الوقوف على السير الجيد للنشاط .

-تصنيف التکاليف حسب المراكز إلى رئيسية و ثانوية، يجعل تحديد تکلفة الإنتاج أمرا سهلا مع الذکر أنه هناك في بعض المرات تبادل الخدمات التي يمكن أن يكون في الأقسام الثانوية ، يجب تحديد أولا هذا التبادل الخدمي عن طريق المعادلات الخطيّة ، لكي يتحدد نصيب هذا التبادل و بعدها يجري التحميل .

### **المبحث الثالث: التکاليف و مدلولها في الفكر الإقتصادي**

#### **المحاسبي والإداري:**

"التكاليف في معناها العادي تحمل القيمة النقدية التي تدفع في سيل الحصول على سلعة ما أو خدمة معينة ، إلا أن معناها العلمي في مجال الدراسات التجارية لا يفيد معنى محددا ، إلا إذا أضفنا لها الصفة الدالة ، عما تقصده من أغراض القياس و الحساب ، فالتكاليف أداة من أدوات القياس و إن اختلفت طرق حسابها باختلاف الغرض من القياس نفسه .

ففي مجال الدراسات الإقتصادية نقرأ عن التکلفة الكلية و المتوسطة و الخدمة ، و تأخذ هذه المقاييس دراسة مسلك التکاليف بالنسبة للتغيرات في أحجام الإنتاج .

في مجال الدراسات المحاسبية نقرأ عن التکلفة الصناعية ، والتکلفة البيعية ، والتکلفة الإدارية ، و المدف من هذا القياس هو تحديد النشاط الوظيفي داخل المشروع .

و في مجال الدراسات الإدارية نقرأ عن التكلفة التفاضلية ، و التكلفة المباشرة ، التي تتحدد كمقياس لدراسة و تقييم السياسات البديلة التي تكتم بها الإدارة العليا في مجال إتخاذها لقرارها الإدارية . (1)

و على هذا الأساس فإن العناصر المكونة للتكليف و سعر التكلفة في مجال النشاط الإنتاجي هي :  
-تكلفة المواد الأولية المستهلكة -يد عاملة مباشرة -مصاريف الصنع -مصاريف التوزيع .

### **المطلب الأول: التكاليف من وجهة نظر الاقتصاد:**

إن التكاليف من وجهة نظر الاقتصاد تمثل تكاليف الدراسات الاقتصادية التي يقوم بها المنظم و المخطط بغية الإشراف على نشاط إقتصادي ما ، بالإضافة إلى مختلف النفقات الخاصة بالإنتاج و الإدارة .

حيث نجد هذه الدراسات التي يقوم بها المخطط و المنظم تمثل في تصميم الطريقة النظرية العقلانية محدداً بذلك الطريقة التقييمية للتكليف بصفة رشيدة ، و هذا كمقياس لدراسة مشكل الإنتاج في المشروعات و كيفية تحديد الحجم المثالي للنفقات . وفقاً لتدنيها وفقاً للطريقة المخططة و المرسومة من طرف المؤسسة .

### **المطلب الثاني : التكاليف من وجهة النظر المحاسبية :**

إن التكاليف من وجهة نظر المحاسب تمثل في تكاليف الدراسات المحاسبية التي تختص بـ تقييم نشاط إقتصادي و المتمثلة في مجموع النفقات الخاصة بالإنتاج ، التي تم تقييمه و ذلك بحصر ، و تسجيل ، و تبليب ، و ترصيد ، و تجميع البيانات الخاصة بالتكاليف لأغراض تحديد تكلفة الإنتاج و تسعيره من أجل تحديد الربح الخاص بالنشاط ، و من جهة أخرى تقوم المخزونات الداخلة إلى المخزن و الرقابة على كفاية التشغيل ، أي تقييم العنصر البشري الذي ساهم في عملية الإنتاج ، مع محاولة ضبطه عقلانياً مع محاولة تدنية نفقاته إلى أقصى درجة ممكن .

و بصفة عامة نجد أن التكاليف من وجهة النظر المحاسبية ، هي مجموع تكاليف الخاصة بالعمل الإنتاجي المقيم أساساً عن طريق الكم بصفة نقدية ، و هذا ما تقوم به المحاسبة في تحديد النشاط الإقتصادي من الناحية الكمية و هذا بصفة فعلية أو تقديرية حسب الدراسة الخاصة بالنشاط .

---

1) التكاليف في الوحدات الصناعية ص 11 : الدكتور محمد أحمد خليل . دار الجامعات المصرية

### المطلب الثالث: التكاليف من وجهة نظر الإدارة

إهتمت الدراسات الإدارية بالتكليف بوصفها أداة إدارية حيث سمحت لها من القيام بأعمال تقييمية وفقاً للبيانات الخاصة بالتكليف الخاصة بالمشروع، فابتكرت فكرة الميزانيات التقديرية و إختيار المشاريع، وذلك وفقاً لمبدأ تحليل تكاليف النشاط إلى جانب إهتمامها بأشكال معينة تستغلها في التخطيط والرقابة الخاصة بالتنسق و في إتخاذ القرارات.

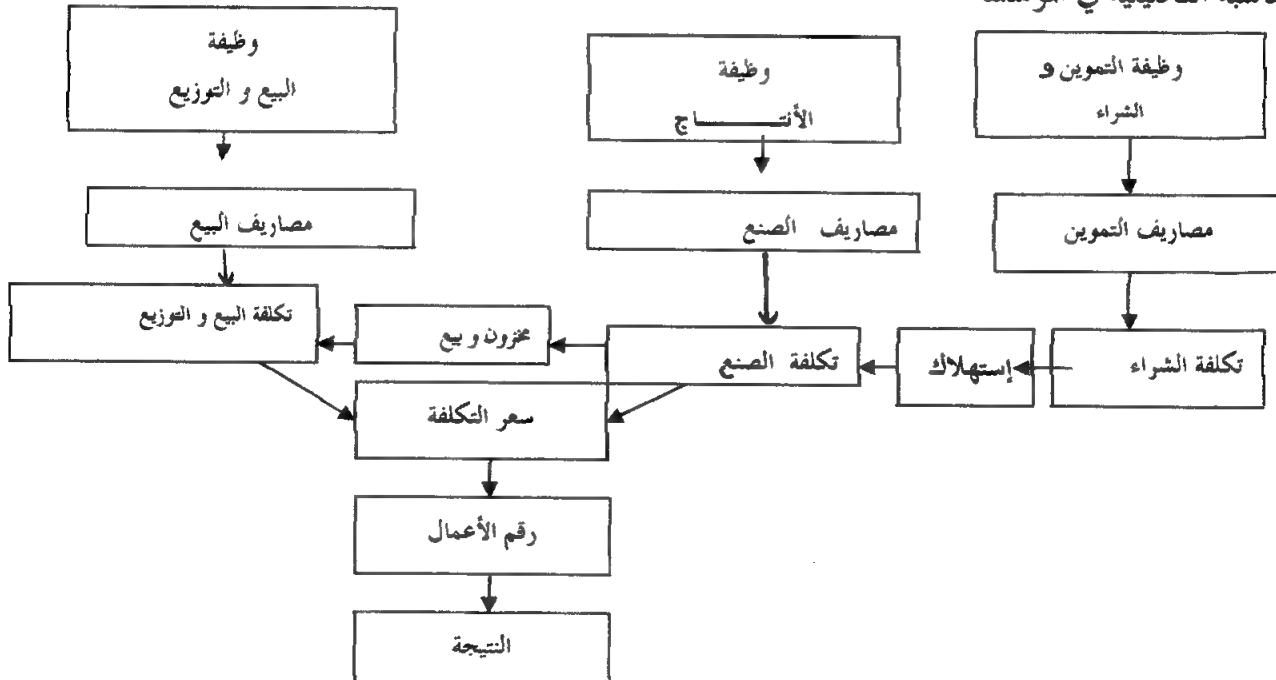
و عموماً نجد أن التكاليف من وجهة نظر الإدارة هي مختلف التكاليف الإدارية التي لها صورة مباشرة بالنشاط أي التكاليف الإدارية التي لها علاقة الإشراف على النشاط .

و يمكن تلخيص هذا فيما يلي وفقا للتعريف التالي:

إن الصورة الجديدة لخاصة التكاليف شملت جميع التواحي السابقة و إستفادت منها تقديم نظام فعال يمكن الاستفادة به و الإستعانة به في شتى المشاكل التي يتعرض لها المشروع (2).

### الشكل رقم (3): ترتيب التكاليف الخاصة

بالمحاسبة التحليلية في المؤسسة



2) التكاليف في الوحدات الصناعية - ص 15 د. محمد أحمد خليل ، دار الجامعات المصرية

## المطلب الرابع: العوامل المؤثرة في المحاسبة التحليلية :

باعتبار المحاسبة التحليلية إحدى أنظمة التسخير الحديث فإنها لها عدة عوامل تؤثر وتحدد مدى تعقيد المحاسبة التحليلية وحجم البيانات الناتجة عنه .

1- حجم المنشآة: إن حجم المعلومات الخاصة بالتكليف التي تحتاجها الإدارية لاتخاذ قرارها تختلف باختلاف حجم كل منشآة كما أن مراحل تجهيز وإعداد وتحليل البيانات الخاصة بالتكليف تكون أكثر تعقيدا في المنشآة الكبيرة الحجم عنها في المنشآة الصغيرة الحجم ، وعليه فإنه يمكن القول بأن حجم بيانات التكليف و درجة تعقيد نظام التكليف تزداد كلما زاد حجم المنشآة .

2-نظام و طريقة الإنتاج : يعتمد محاسب التكليف في تحديد تكاليف الإنتاج على أساس طريقة الإنتاج فإذا كان الإنتاج يتسم بالاستمرارية فيطبق نظام إستمرارية المراحل الإنتاجية أما إذا كان يتسم بالقطع في الإنتاج فيلزم بتطبيق نظام الطلبيات أي الأوامر الإنتاجية، كما أن تعقيد نظام الإنتاج و مراحله زاد من صعوبة تعقيد نظام التكليف لأن الإنتاج الذي يتسم بالاستمرارية توفر له عناصر الإنتاج بصفة دائمة الشئ الذي يسمح بإنتاج المتوج في وقته المحدد.

3-تنوع المنتجات و تعددتها: لو كانت المنشآة تقوم بإنتاج واحد ، فإن حساب التكليف يكون بسهولة لأن أمر التحميل يكون سهلا نوعا ما . لكن عندما يتسع الإنتاج فإن محاسب التكليف فإنه سوف يضطر إلى توزيع تكاليف الصنع على المنتجات على تنويعها و باختلافها وفي هذا السبيل نجد أن هناك عناصر تكاليف ذات علاقة مباشرة بالمنتجات كالمواد الأولية المستهلكة. و اليد العاملة المباشرة التي تحمل مباشرة على المنتجات و لكن هناك تكاليف أخرى غير واضحة بالمنتجات و بالتالي تحتاج إلى جهد لتحميلها على المنتجات ، هذه العناصر الأخيرة تزيد تعقيدا كلما تنوّعت المنتجات.

4- صعوبة تحويل النفقات الثابتة: بما أن التكليف المتغيرة لها علاقة مباشرة مع الإنتاج أي كلما تغير حجم الإنتاج فإن التكليف المتغيرة تتغير ، سواء كان ذلك على أساس الطلبيات أو الإنتاج المستمر بينما التكليف الثابتة فهي تكاليف هيكلية أي ترتبط بمستوى النشاط الاقتصادي الكلي فهي تدرج ضمن التكليف الكلية دون تحويل في أسلوب التكلفة الكلية بينما في الأساليب الأخرى أي أسلوب التكليف المتغيرة فهي تحسب إجماليا وأسلوب التحميل العقلاني فهي تحمل وفقا للإنتاج الفعلي لكن المشكل هو أن هذه التكليف لا تغير إلا إذا تغيرت الطاقة الإنتاجية

## المطلب الرابع: العوامل المؤثرة في المحاسبة التحليلية :

باعتبار المحاسبة التحليلية إحدى أنظمة التسخير الحديث فإنها لها عدة عوامل تؤثر وتحدد مدى تعقيد المحاسبة التحليلية وحجم البيانات الناتجة عنه .

1- حجم المنشأة: إن حجم المعلومات الخاصة بالتكليف التي تحتاجها الإداره لاتخاذ قرارها تختلف باختلاف حجم كل منشأة كما أن مراحل تجهيز وإعداد وتحليل البيانات الخاصة بالتكليف تكون أكثر تعقيدا في المنشأة الكبيرة الحجم عنها في المنشأة الصغيرة الحجم ، وعليه فإنه يمكن القول بأن حجم بيانات التكليف و درجة تعقيد نظام التكليف ترداد كلما زاد حجم المنشأة .

2-نظام و طريقة الإنتاج : يعتمد محاسب التكليف في تحديد تكليف الإنتاج على أساس طريقة الإنتاج فإذا كان الإنتاج يتسم بالإستمرارية فيطبق نظام إستمرارية المراحل الإنتاجية أما إذا كان يتسم بالقطع في الإنتاج فيلزم بتطبيق نظام الطلبيات أي الأوامر الإنتاجية، كما أن تعقيد نظام الإنتاج و مراحله زاد من صعوبة تعقيد نظام التكليف لأن الإنتاج الذي يتسم بالإستمرارية توفر له عناصر الإنتاج بصفة دائمة الشئ الذي يسمح بإنتاج المنتوج في وقته المحدد.

3-تنوع المنتجات و تعددتها: لو كانت المنشأة تقوم بإنتاج واحد ، فإن حساب التكليف يكون بسهولة لأن أمر التحميل يكون سهلا نوعا ما . لكن عندما يتسع الإنتاج فإن محاسب التكليف فإنه سوف يضطر إلى توزيع تكاليف الصنع على المنتوجات على توعها و باختلافها وفي هذا السبيل نجد أن هناك عناصر تكليف ذات علاقة مباشرة بالمنتجات كالمواد الأولية المستهلكة. و اليد العاملة المباشرة التي تحمل مباشرة على المنتجات و لكن هناك تكاليف أخرى غير واضحة بالمنتجات و بالتالي تحتاج إلى جهد لتحميها على المنتجات ، هذه العناصر الأخيرة تزيد تعقيدا كلما توالت المنتجات.

4- صعوبة تحويل النفقات الثابتة: بما أن التكليف المتغيرة لها علاقة مباشرة مع الإنتاج أي كلما تغير حجم الإنتاج فإن التكليف المتغيرة تتغير ، سواء كان ذلك على أساس الطلبيات أو الإنتاج المستمر بينما التكليف الثابتة فهي تكاليف هيكلية أي ترتبط بمستوى النشاط الاقتصادي الكلي فهي تدرج ضمن التكليف الكلية دون تحويل في أسلوب التكلفة الكلية بينما في الأساليب الأخرى أي أسلوب التكليف المتغير فهي تحسب إجماليا وأسلوب التحميل العقلاني فهي تحمل وفقا للإنتاج الفعلى لكن المشكل هو أن هذه التكليف لا تتغير إلا إذا تغيرت الطاقة الإنتاجية

للمؤسسة ، و بالتالي نصادف مشكل و هو عدد حسابها في بعض الأحيان و ذلك عندما ينخفي  
مستوى الفعالية ، الشيء الذي يجعل المؤسسة تواجه صعوبات في تحديد كلفة المنتوجات الحقيقة.  
5-متغيرات خارجية : هو أن حساب التكاليف و مراقبتها من طرف الهيئات الخارجية كدائرة  
الضرائب مثلاً بالنسبة للمنتوجات كل واحد على حدى يصعب تحديدها إلى العمل الماسحي  
حسب المحاسبة التحليلية لا يذهب إلى دائرة الضرائب .

6-حساب التقديرات : في المحاسبة التحليلية و ذلك على حسب أسلوب التكاليف التقديرية نجد  
صعوبة في تحديد التغيرات الخاصة بعناصر الإنتاج . كون أنها تتميز بصعوبة في تحديدها إذ تقوم  
على أساس دراسات ميدانية و طرق إحصائية صعبة التطبيق . الشيء الذي لا يسمح بمعاينة  
التكاليف في هذه الطريقة بصفة عقلانية مع متطلبات السوق إلا إذا كانت جديدة تامة في ذلك .

## خلاصة الفصل الثاني :

إن هذا الفصل يهدف إلى دراسة مكونات مستويات المحسنة التحليلية على أساس أنها أداة من أدوات مراقبة التسيير التي هي تمثل الطرق التي تستعمل لمراقبة التحكم في التسيير على جميع مستوياته الإدارية والتنظيمية والتخطيطية والتنسيقية والإنتاجية، لذلك هي تعتبر إحدى الطرق العقلانية في دراسة النتيجة من حيث التكاليف معتمدة أساساً على معطيات تكاليف المحاسبة العامة والمحددة بالصنف السادس بحيث تدعى بالتكاليف المعتبرة باستثناء حساب المصاريف الاستثنائية بالإضافة إلى ذلك عناصر إضافية، فهي بدورها أي المحاسبة التحليلية هي أداة قياس النتائج بصفة جزئية أي كل إنتاج على حدة، كذلك أداة حساب مردودية مراكز المسؤولية وكأداة يخُذ على أساسها مسيرة نشاط المؤسسة القرارات الازمة لتصحح الوضعية وذلك على أساس تحليل نظام المعلومات في المؤسسة وفقاً لمبدأ التجميع والتبويب والتحليل والتقييم وذلك وفقاً لوظائف المؤسسة التي على أساسها يبني نظام الأقسام المتGANة بصفة واقعية وعلقانية . حيث نجد أن تصنيف التكاليف وفقاً للمحاسبة التحليلية يكون وفقاً لطبيعة الطريقة المتبعة على أساس المدلول الاقتصادي والمحاسبي والإداري بغية تحديد نوعية النفق.

## الفصل الثالث : طرق حساب التكاليف

### المبحث الأول: عرض طريقة التكلفة الكلية :

إن حساب التكاليف و أسعار التكلفة و تحديد النتائج وفقا لنظام المحاسبة التحليلية ، الذي يعتبر أسلوب تقييمي للنتائج ، إذ يحسب النتائج الخاصة بالمؤسسة وفقا لفنيات تعتمد أساسا على حساب التكاليف و ذلك وفقا لمستويات التكلفة ، إبتداء بتكلفة الشراء ، مرورا على تكلفة الإنتاج ، ثم تكلفة التوزيع إلى سعر التكلفة ، مقارنة ذلك باليجعات لتحصل أخيرا على النتيجة . و هذا يكون وفقا لعدة أساليب ، كل أسلوب له معطياته الفعلية المدروسة حسب المعطيات وفقا لحالة الإنتاج، و الزمن ، و هي تمثل في أسلوب التكلفة الكلية ، أسلوب التحميل العقلاني للتكليف الثابتة ، أسلوب التكلفة المتغيرة ، و أسلوب التكاليف التقديرية ، و هي كلها تدرج ضمن النظام الخاص بالمحاسبة التحليلية التي تعتبر من الأدوات الخاصة بمراقبة التسيير .

### المطلب الأول : مفهوم طريقة التكلفة الكلية :

تعتبر طريقة التكلفة الكلية التي تعتمد على طريقة الأقسام المتجانسة من بين الطرق الأولى المعتمد عليها في حساب التكاليف و سعر التكلفة . و تعود جذور هذه الطريقة إلى الفترة ما بين الحرين العالمين و بالضبط إلى الثلاثينيات ، وتطورت فيما بعد في فرنسا .

بحسب هذه الطريقة يكون التحميل سهلا ، بحيث يجب في البداية التفرقة بين مختلف الوظائف و الأقسام التي تتكون منها المؤسسة ، أي الفصل بين التكاليف المباشرة و غير المباشرة ، بحيث يتم معالجة التكاليف غير المباشرة ، في الأقسام الرئيسية قبل تحميدها على المنتجات حيث يجب اختيار الأقسام المتجانسة ، وفقا للمبادئ التالية :

- الفصل بين الأعباء المباشرة و غير المباشرة .
- معالجة الأعباء غير المباشرة في مراكز التحليل (الأقسام الرئيسية و الثانوية )
- تحويل الأعباء غير المباشرة على عناصر التكاليف بواسطة وحدات العمل .
- قبل تحويل الأعباء غير المباشرة على أساس وحدات العمل ينبغي تحديد طبيعة وحدة العمل بشكل عقلاني ، وواقعي يتماشى مع طبيعة النفقه .
- اختيار الأقسام الثانوية على أساس أنها تقدم خدمات إلى أقسام أخرى.
- اختيار الأقسام الرئيسية على أساس أنها تستفيد من الأقسام الثانوية
- اختيار الأقسام الرئيسية على أساس أنها الأقسام التي تضاف إلى تكلفة الإنتاج في حالة تعددتها مثل نفقات الإدارية المختلفة و الممثلة في التصارييف الاجتماعية و الأجور المباشرة.

## المطلب الثاني : بعض التعريف :

1-مفهوم القسم المتجانس: القسم المتجانس هو قسم ذو نظام محاسبي أين تجمع عناصر الأعباء التي لا يمكن أن تمحى مباشرة في التكاليف و التكلفة النهائية و هذا قبل تحويلها على هذه الأخيرة (1) كما نستطيع القول بأنه نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف و التكاليف النهائية مقدما ، ثم تحول هذه العناصر على مختلف الأقسام و المنتجات ، و ذلك باستخدام وحدات قياس معينة أو نسب مئوية تعطى قصد توزيع عناصر هذه التكاليف .

" وهي عبارة عن مراكز عمل أو إنتاج متجانسة في الوظيفة ، أي أنها تقوم بـأحدى العمليات أو أجزاء العملية أو تنفيذ مرحلة من مراحل الإنتاج ، وقد يندرج إلى تحقيق هدف مشترك تحدده المؤسسة " . (2)

2-دور القسم : يمكن أن يكون للقسم الأدوار التالية :

\* يقدم كوسيلة للمحاسب حساب التكاليف و سعر التكلفة .

\* يقدم كوسيلة لمراقبة التسيير و تسهيل البحث في تقييم مهام المؤسسة .

كما يمكن أن يعتبر مركز للمسؤولية بحيث تستعمل في إعداد الميزانيات و مراقبة التسيير .

## المطلب الثالث: العناصر المكونة للتكاليف و سعر التكلفة :

عناصر التكاليف : إن الجزء الأكبر من عناصر التكاليف المسجلة في المحاسبة العامة تأخذ بنفس المبالغ في حساب التكاليف و التكلفة النهائية ، في المحاسبة التحليلية تدعى هذه التكاليف بالأعباء المعتبرة ، الجزءباقي لا يأخذ بعين الاعتبار في المحاسبة التحليلية يدعى بالأعباء غير المعتبرة ، إضافة إلى هذا نجد أعباء أخرى غير مدرجة في المحاسبة العامة ، تضاف إلى المحاسبة التحليلية تدعى بالعناصر الإضافية .

أ-الأعباء المعتبرة : هي الأعباء التي تدخل ضمن التشغيل الفعلي و التي تشمل القسط الأكبر في حساب التكاليف و سعر التكلفة ، و الممثلة أساسا في المصاريف حسب طبيعتها ، الموجودة في الصنف السادس من المخطط الوطني المحاسبي ، و المتعلقة بنشاط المؤسسة ، التي يمكن تقسيمها إلى قسمين هما :

أعباء الإنتاج و تشمل الحسابات التالية :

مواد و لوازم مستهلكة و خدمات

(1) فيات المحاسبة التحليلية م. سعيد أوكييل دار الأفاق

(2) PEROCHON : comptabilité Analytique

أعباء الإستغلال و هي تشمل : ما يلي حسب المخطط الوطني الحاسبي  
مصاريف المستخدمين ، ضرائب و رسوم ، مصاريف عامة  
مصاريف مختلفة ، مخصصات الإهلاك

ب- الأعباء غير المعتبرة : و هي التكاليف الخارجة عن التشغيل العادي و هذه التكاليف قد تكون  
استثنائية أو غير عادية .

مثال على ذلك :

-المصاريف الاستثنائية بأنواعها

-المصاريف الإعدادية

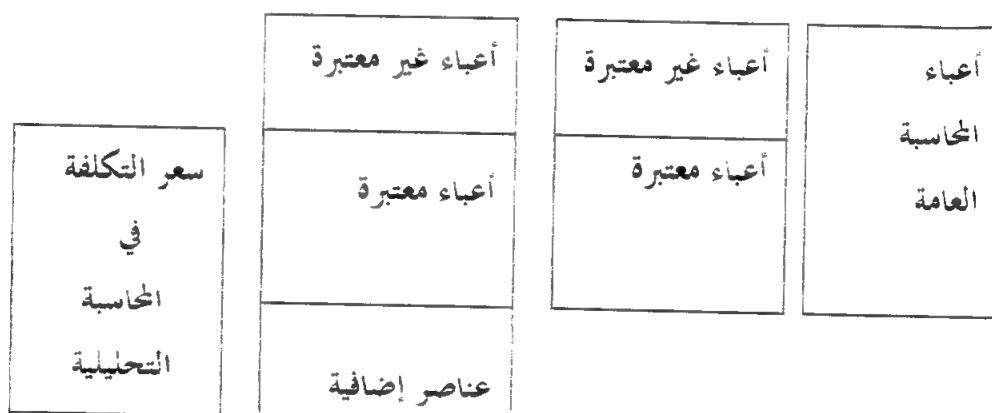
ج- العناصر الإضافية : هي الأعباء التي لا تسجل في الحاسبة العامة و تتمثل في :

1- الفائدة على رؤوس الأموال الخاصة بالشركة

2- أجراة المدير صاحب المدرسة : و هي التي تمثل المقابل الخاص بالعمل الذي يقوم به مقابل  
الخدمة الذي يقوم بها .

و يمكن أن نلخص العناصر المكونة للتکاليف و سعر التكلفة في الشكل النموذجي التالي .

شكل (4)



شكل رقم (4): تقييمات مراقبة التسيير . محاسبة تحليلية ناصر دادي عدون ص 21 دار البعث قسطنطينة

## المطلب الرابع : تصنیف الأقسام المتجانسة:

هناك عدّة أنواع للأقسام المتجانسة تختلف باختلاف المؤسسات و تنظيمها و اختلاف نشاطها ، يمكن تقسيمها أو تصنیفها بصفة عامة إلى ثلاثة أنواع:

### 1-الأقسام الرئيسية :

و هي عبارة عن المراكز التي تؤدي الوظيفة الرئيسية ، أي الأقسام التي لا يستفيد منها ، أي من تكلفتها . أقسام أخرى و منها :

-أقسام التموين (قسم المشتريات ، المخازن )

-قسم الإنتاج (الورشات الخاصة بالتصنيع )

-قسم التوزيع (تكليف إدارة المبيعات )

هذه الأقسام لها مصاريف ، أي مصاريفها لها صفة الدمج مباشرة في التكاليف و سعر الكلفة .

### 2-الأقسام التابعة أو الثانوية :

و هي التي لها مصاريف تستوجب ترحيلها إلى أقسام أخرى . أي هي التكاليف التي يستفيد منها أقسام أخرى و هي ليس لها علاقة مباشرة مع تحقيق أهداف المؤسسة .

و هي تساهم بطريقة مباشرة في أداء العمل الرئيسي إذ تستفيد من فعاليتها بقية الأقسام الأخرى مثل مصلحة الصناعة و مصلحة الكهرباء و التركيب ..... إلخ.....

### 3-قسم الشؤون الإدارية و المالية :

هي أيضا ثانوية لأنها تقدم خدمة عامة لكافة الأقسام الأخرى و لكن يمكن اعتبارها رئيسية في بعض الأحيان .

و بصفة عامة يمكن القول بأن القسم الرئيسي هو القسم الذي يقوم بالدور الرئيسي ، أما القسم الثانوي ، هو القسم الذي يستفيد منه الأقسام الأخرى.

## تحديد تكلفة وحدة العمل (وحدة القياس)

### 1-تعريف وحدة القياس :

هي عبارة عن الوحدة التي تمكن من تحويل تكاليف مركز التحليل ، على حسابات تكاليف المنتوجات أو الطلبيات (1).

وحدة القياس هي إسم الوحدة المشتركة التي تسمح بقياس هدفين :

تسمح بمتابعة تطور التكاليف في الأقسام

– تسمح كذلك بالتحميم في التكاليف و سعر التكلفة.

أي أن وحدة العمل (وحدة القياس) يتم على أساسها توزيع تكاليف القسم على المترجات بالنسبة للأقسام الرئيسية ، وعلى الأقسام الرئيسية بالنسبة للأقسام الثانوية ، وذلك وفقا لطبيعة وحدة العمل .

2- أنواع المراكز : يمكن أن نميز بين الأنواع التالية

\* مركز النفقة : وهو عبارة عن المركز الذي ينبع في التكلفة الهاوية بالنسبة للوحدة ، مثل أقسام الصناع الرئيسية .

\* مركز التحليل : وهو عبارة عن المراكز أو القسم الذي يفيد غيره من الأقسام بخدمته مثل الأقسام التابعة .

\* مركز العمليات : وهو عبارة عن المركز الذي يكون فيه وحدات العمل مادية مثل وحدات العمل في ورشة الإنتاج.

\* مركز البنية : وهو عبارة عن المركز الذي يمكن أن تحدد فيه وحدة أو وحدات عمل مادية كقسم الإدارة .

3- تحديد الوحدات القياسية : (وحدات العمل)

يمكن أن نميز أسلوبين لتحديد الوحدات القياسية لاستعمالها في توزيع و تحصيل الأعباء و يمكن أن

نقارن بينهما كالتالي :

البيان	الطريقة الأولى	الطريقة الثانية
الطريقة والوحدة		
القياسية المنسوبة		
مجال الاستعمال		
نوع الوحدات المستعملة		
* ساعات عمل مباشرة	وحدة العمل	نسبة الأعباء
* ساعات عمل الآلة	عندما تكون وحدة التحصيل وحدة نقلية و غير مادية	عندما يمكن قياس الخدمة بوحدات مادية ، كثقل ، متر ، ساعة .
وحدة المنسوبة	في أقسام الصناع عمدة	في قسم الصناع عمدة
* وحدة خدمة المقدمة (وزن ، حجم ، ساعة )	100 د.ج من رقم العمل	100
الوحدة المنسوبة	أي كل وحدة	أي كل وحدة
الوحدة المنسوبة	نقدمة	نقدمة

1- بالنسبة للطريقة الأولى :

تكلفة وحدة العمل = تكاليف مركز التحليل / عدد الوحدات عمل المركز نفسه

2- بالنسبة للطريقة الثانية :

نسبة الأعباء = تكاليف مركز التحليل / قيمة وحدة القياس المحدد.

### **المطلب الخامس: تقييم أسلوب التكلفة الكلية :**

بعد تعريف القسم المتخصص الذي يعتبر المفهوم الأساسي لطريقة الأقسام المتخصصة ، أو بالأحرى طريقة التكلفة الكلية التي وجدت أي تكلفة توزيع محمل الأعباء الخاصة بالقسم ، على المنتوجات التي تنتجها المؤسسة.

نستطيع القول أن أسلوب التكلفة الكلية هو أسلوب يهتم بمحمل التكاليف الخاصة بالإنتاج ، على أساس أنها أعباء مباشرة بمنتج . و تمثل هذه الأعباء في المواد الأولية المستعملة و مصاريف اليد العاملة المباشرة ، بينما تمثل الأعباء غير المباشرة في تلك الأعباء التي يشترك فيها عدة أقسام ، أو عدة منتجات ، حيث توزيع هذه الأعباء على المنتوجات على أساس مفاتيح التوزيع ، التي هي عبارة عن العناصر على أساس الطبيعة المختارة من طرف المخلل والقريب إلى الواقع العقلي ، للتوزيع التكاليف حيث يحدد على أساس مفتاح التوزيع ، الذي هو طبيعة وحدة العمل أو القياس ، إذ تحدد على أساسها عدد وحدات العمل ، و وبالتالي تحديد تكلفة وحدة العمل أو القياس . التي يجب توزيعها على تلك التكاليف المباشرة و على هذه الأساس يتم توزيع التكاليف الغير مباشرة ، و وبالتالي معرفة نصيب كل إنتاج ، من ذلك الشيء الذي يسمح من تقييم التكاليف الخاصة ، بكل منتج ، وبالتالي معرفة تكلفة الإنتاج .

و الغرض من تحديدها هو معرفة :

1) تكلفة الإنتاج بالنسبة للوحدات المباعة في حالة عدم بيع محمل الإنتاج.

2) تقييم مخزون آخر فترة .

3) تقييم المخزونات الداخلية و الخارجية و التي تحدد حسب تكلفة الإنتاج حسب م.و.م.

4) تحديد سعر التكلفة الخاصة بالمنتوجات.

و وبالتالي يمكن معرفة تكلفة الإنتاج للوحدات المباعة أو الإنتاج كله في حالة بيعه . وبعد إضافة مختلف تكاليف الأقسام الأخرى مثل تكاليف الإدارة و التوزيع ، نحصل على سعر التكلفة الخاصة بالمباعات ، و بعد مقارنته مع رقم الأعمال للمؤسسة نحصل على النتيجة التحليلية الخاصة بالنشاط الاقتصادي التي تراوله المؤسسة .

حيث يمكن أن نلخص قائمة التكاليف الخاصة بالإنتاج على النحو التالي:

تكلفة المواد الأولية المستهلكة  $\left\{ \begin{array}{l} \text{مصاريف مباشرة} \\ \text{+ تكلفة اليد العاملة المباشرة} \end{array} \right.$

+ تكاليف الصنع و هي التكاليف الغير مباشرة الواجب تحديدها على مختلف المنتوجات وفقاً لوحدة العمل .

= تكلفة الإنتاج

+ مصاريف التوزيع  $\left\{ \begin{array}{l} \text{ت.غ. مباشرة تحمل على المنتوجات} \\ \text{+ مصاريف الإدارة} \end{array} \right.$

= سعر التكلفة

+ رقم سعر طبيخات

- سعر التكلفة

= النتيجة السحلية

ملاحظة : في وجود مخزون أول المدة إلى جانب المشتريات ، فإن المواد الأولية المستهلكة تحدد على أساس طرق تقييم المخزونات .

- تعبير هذه الطريقة من أحسن الطرق التي تعالج طرق إدخال مجموع الأعباء في سعر التكلفة ، ولكن المشكل هو أن هذه الأعباء في مجملها لا تحسب إلا عند إنتهاء الدورة الإستغلالية ، الشيء الذي يعني بأن هذه الطريقة تميز بطريقة طويلة من الحسابات عند توزيع الأعباء الغير مباشرة .

- كذلك عمليها الذي يكون في نهاية الدورة يجعل مسيرة المؤسسة غير قادرون على أحد قرارات فيما يخص طريقة الإنتاج أثناء الدورة .

كذلك تعتمد هذه الطريقة على أنها لا تأخذ إحتياطاتها عندما يتغير مستوى الفعالية من فترة إلى فترة .

هذا السبب استوجبت حلول أخرى لمعالجة حلول أخرى لمعالجة هذه المشاكل والتي سوف نتطرق إليها لاحقاً . و المتمثلة في التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة و أسلوب التكاليف التقديرية

## المبحث الثاني : طريقة التحميل العقلاني للتکاليف الثابتة

نظرا للإنتقادات التي وجهت إلى أسلوب التكلفة الكلية بسبب تعاملها مع كافة عناصر التكليف الثابتة و المتغيرة لسبب ارتفاع مستوى الفعالية ، ونتيجة للإنتقادات التي وجهت إلى نظرية التکاليف المتغيرة التي تتجاهل كلية التکاليف الثابتة . و عدم حسابها مع التکاليف الخاصة بالنشاط و إنما تتحملها على النتيجة ، فقط ظهرت نظرية التحميل العقلاني للتکاليف الثابتة . التي تعتبر حلا عقلانيا عندما تغير القدرة الإنتاجية للمؤسسة .

### المطلب الأول : مفهوم طريقة التحميل العقلاني للتکاليف الثابتة :

التحميل العقلاني هو أسلوب لتحميل النفقات الثابتة بطريقة عقلانية منطقية وواقعية ، و ذلك عندما يتغير مستوى الفعالية ، حيث نجده مرتبط بفكرة ثبات سعر التكلفة ، بالنسبة للوحدة المنتجة ، بحيث نجد أنه من الغير العقلاني أن نحمل الإنتاج بكل التکاليف الثابتة ، عندما يتغير مستوى النشاط أي مستوى الفعالية .

حيث تم معالجة هذا الفرق في التکاليف الثابتة بزيادة أو نقص في مستوى الفعالية ، عن طريق ضرب معامل التحميل في التکاليف الثابتة و هذا على أساس ما يلي :

$$\text{التكليف الثابتة المحملة} = \text{التكليف الثابتة} \times \text{معامل التحميل}$$

حيث التکاليف الإجمالية  $\times$  (حجم النشاط الحقيقي / حجم النشاط العادي )

تعطي لنا التکاليف الثابتة المحملة (1). أي الفعلني / الطبيعي

### المطلب الثاني : تحديد حجم الإنتاج العادي و الحقيقي :

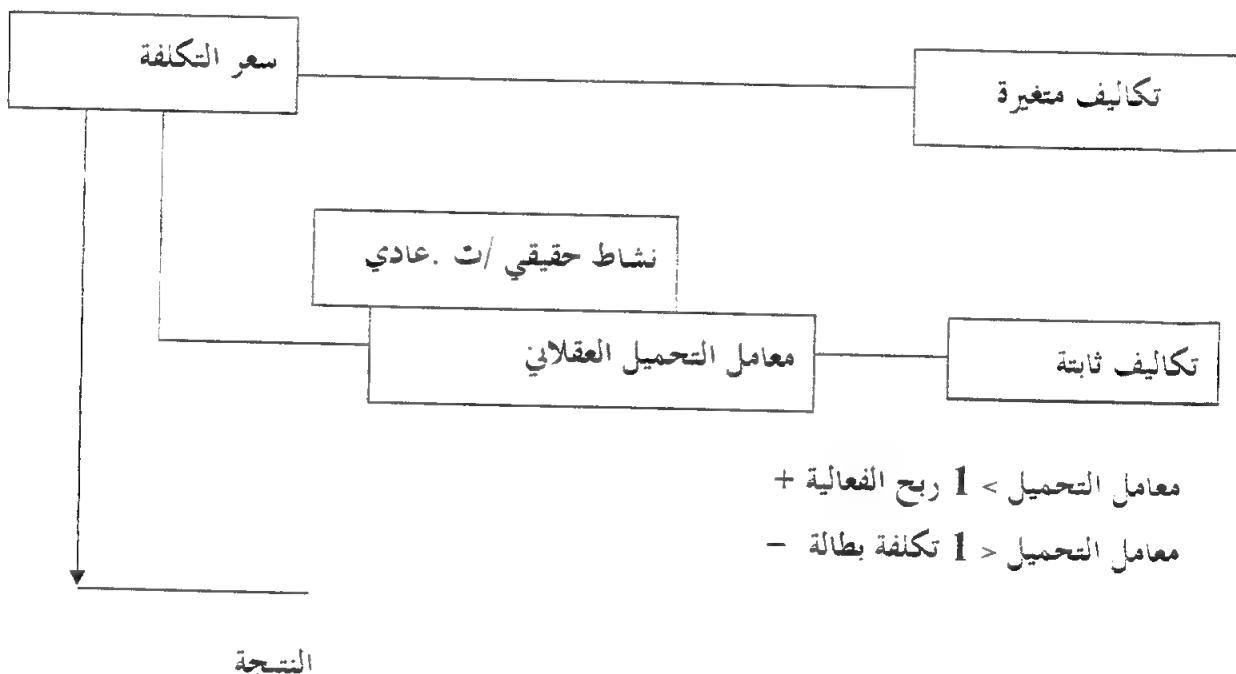
إن تحديد حجم الإنتاج العادي هي عملية صعبة ، و هي من أعقد العمليات في المحاسبة التحليلية ، وهذا نظرا لعدد الوحدات المستعملة في عملية الإنتاج و تمثل هذه الوحدات في سا/عمل الإنسان و ساعة عمل الآلة و عدد الوحدات المنتجة ، أو المباعة بالإضافة إلى هذا نجد هناك نقاط أخرى تدخل في تحديد هذا المستوى ، فإن هناك نقاط أخرى تدخل في تحديده ، و ذلك بالإضافة إلى العوامل الداخلية بل أيضا العوامل الخارجية مثل الخيط الدائر بالمؤسسة ، وبالرغم من كل هذا يبقى تقديريا .

مستوى النشاط الحقيقي هو مستوى غير تقديرى و إنما يحدد في نهاية العمل الإنتاجي ، على أساس العمل الإنتاجي التي تقوم به المؤسسة خلال فترة زمنية محددة من الوقت الخاص بالإنتاج.

1) المحاسبة التحليلية : ناصر دادي عدون ص 121 دار البعث قسنطينة الجزائر .

### المطلب الثالث: فروق التحميل العقلاني

عند حساب النتيجة الخاصة بالمحاسبة التحليلية وفقاً لهذا الأسلوب يجب الأخذ بعين الاعتبار فوارق التحميل العقلاني للتکاليف الثابتة ، فإذا كان حجم الإنتاج أي حجم النشاط الحقيقي أكبر من حجم النشاط العادي ، يكون معامل التحميل أكبر من الواحد ، وبالتالي التکاليف الثابتة الحمولة تكون أكبر . أي لابد من إضافة تکاليف ثابتة بالنسبة للمؤسسة ، و الفرق بينهما يعطى ربح زيادة الفعالية ، يضاف إلى نتیجة الدورة ، أما إذا كان حجم النشاط الحقيقي أقل من حجم النشاط الكلي فنحصل على فرق يسمى فرق نقص نقص النشاط أي تکلفة البطالة . حيث يجب طرحه من النتيجة و هي تعادل ما لم يستغل من الطاقة المتاحة من الأعباء و هي أعباء تحمل على النتيجة و ليس على نتیجة المتوجه ، إذ هي عبئ على المؤسسة و هي مؤشر يأخذ بعين الاعتبار عند المعالجة فيجب تصحيحه و إلا البحث عن بديل آخر أو تغيير تکاليف البنية . و يمكن تلخيص طريقة التحميل العقلاني في الشكل التالي . شکل رقم (5)



شكل رقم (5) محاسبة تحليلية رقم 129 ناصر دادي عدون . دار البعث قسنطينة الجزائر

## المطلب الرابع : تقييم أسلوب التحميل العقلاني

ما يمكن قوله على هذه الطريقة هو أنها جاءت إلى العيوب التي تميز بها أسلوب التكلفة الكلية ، أساساً في إشكالية تحديد النفقات عندما يتغير مستوى الفعالية ، أو الطاقة الإنتاجية الفعلية للمؤسسة ، إذ نجد أنه من الغير العقلاني تحويل النفقات الثابتة الخاصة بالمستوى الأول ، على المستوى الثاني . أي المستوى الخاص بالفعالية الإنتاجية الجديد ، و ذلك بالزيادة أو النقصان لذلک نجد أن حل هذه المشكلة و ذلك من أجل تحويل النفقات الثابتة على أساس الإنتاج الفعلى . أكثر أسلوب التحميل العقلاني للتکاليف الثابتة الذي يحمل النفقات الثابتة على أساس الإنتاج الفعلى ، إذ تحمل النفقات الثابتة على أساس معامل التحميل .

إذ تحسب التکاليف الثابتة ، وفقاً لهذا الأسلوب و تسمى بالتكاليف الثابتة الخاملة ، و على هذا الأساس نجد أنه في الحالة العامة لتحليل أو حساب النتيجة وفقاً لهذا الأسلوب ، تراعى نفس المفاهيم الخاصة بطريقة الأقسام المتجانسة ، إلا أن الفرق يكمن فقط في تحديد التکاليف الثابتة الخاملة وفقاً لمعامل التحميل ، و تعالج و تحمل وفقاً لمنطق الأقسام المتجانسة .

و من الصعوبات التي تواجه هذه الطريقة هو صعوبة تحديد حجم الإنتاج العادي بالنسبة للنشاط كذلك وجود صعوبة في التمييز بين التکاليف الثابتة والمتحركة و خاصة في حالة وجود تکاليف شبه متغيرة ، كذلك مشكل الحسابات التي تعتمد على التقرير في معظم الحالات .

كذلك المخزونات الخاصة بالمواد و الإنتاج أي مخزونات آخر مدة تكون تکاليفها أقل من التکاليف الحقيقة لها ، أو أكثر منها حسب معامل التحميل .

ـ مثال تطبيقي لكيفية معالجة التکاليف الثابتة وفقاً لأسلوب التحميل العقلاني .

الغرض من هذا المثال هو تبيان أن تكلفة الإنتاج أو سعر التكلفة الخاص بالمنتج بعد معالجته وفقاً لأسلوب التحميل العقلاني للتکاليف الثابتة ، هو نفسه في جميع الحالات أي في حالات تغير مستوى الفعالية ، أي القدرة الفعلية للإنتاج خلال الفترات التي يتغير فيها .

و هو يعالج مشكل تحويل النفقات الثابتة على مستوى الوحدة حيث أنه من الغير العقلاني ، أن نحمل إنتاج بكمية إضافية من النفقات الثابتة ، عندما يتغير مستوى الفعالية لأن التحميل العقلاني يعالج هذه الحالة عن طريق معلم التحميل العقلاني الذي يعبر عن النسبة بين المستوى الفعلى و الطبيعي و هو يعالج مشكل ثبات سعر تكلفة الوحدة المتجدة حيث نجد أن التکاليف الثابتة للوحدة قبل المعالجة يكون غير ثابت عندما يتغير مستوى الفعالية و المغيره ثابتة بالنسبة للوحدة .

الإنتاج	المستوى الأول	المستوى الثاني	المستوى الثالث	اليزان
أو مستوى الفعالية	110 وحدة	90 وحدة	100 وحدة	
الأعباء المتغيرة				
مواد أولية	3300 د.ج	2700 د.ج	3000 د.ج	
أجور مباشرة	4400 د.ج	3600 د.ج	4000 د.ج	
الأعباء الثابتة	5000 د.ج	5000 د.ج	5000 د.ج	
المجموع	12700 د.ج	11300 د.ج	12000 د.ج	
تكلفة إنتاج الوحدة	115,45 د.ج	125,5 د.ج	120 د.ج	
معامل التحميل	1.1 = 100/110	0,9 = 100/90	1	
التكاليف الثابتة الحملة	5500 د.ج	4500 د.ج	5000 د.ج	
مجموع التكاليف	13200 د.ج	10800 د.ج	12000 د.ج	
عدد الوحدات المنتجة	110 وحدة	90 وحدة	100 وحدة	
تكلفة إنتاج الوحدة	120 د.ج	120 د.ج	120 د.ج	

-1-

معامل التحميل العقلي = الإنتاج الحقيقي / الإنتاج العادي

أي معلم التحميل العقلي = الإنتاج الفعلي / الطبيعي

ومن هنا نستنتج أن التكلفة المتغيرة تأثرت بالنسبة للوحدة  
والتكلفة الثابتة متغيرة بالنسبة للوحدة

1) فييات المحاسبة التحليلية : محمد سعيد أوكيلا ص 145 مع معاجلة خاصة دار الأفاق

من خلال المستوى الأول من الجدول أي قبل معالجة التكاليف الثابتة لاحظنا أن تكلفة الإنتاج للوحدة تتغير من مستوى إلى مستوى و هذا نظراً للتغير مستوى الفعالية ، بحيث نلاحظ أنه من غير الممكن تحمل نفقات ثابتة بالإضافة ، الشيء الذي جعل معالجة التكاليف الثابتة وفقاً لعامل تحويل أمر ضروري ، و ذلك من أجل ثبات تكلفة الإنتاج من مستوى إلى مستوى ، بالرغم من تغير مستوى الفعالية ، و هذا ما يسمى بالتحميل العقلي للتكاليف الثابتة. فمعالجة التكاليف الثابتة على أساس معامل التحميل تصبح التكاليف الثابتة الحمولة ، هي ثابتة من مستوى إلى مستوى .

في إضافة التكاليف المغيرة إلى التكاليف الثابتة الحمولة ، و بعد حساب تكلفة الإنتاج للوحدة في مختلف المستويات ، نجد لها متقاربة ، هذا راجع إلى أن التكاليف الثابتة تم معالجتها على أساس الوحدات المنتجة فعلاً . و هذا خلافاً لمبدأ طريقة التكلفة الكلية ، لأنها من الغير العقلي تحويل تكاليف ثابتة على إنتاج لم ينجز :

و على هذا الأساس نجد أن الفرق :

ـ في المستوى الثاني الذي هو  $5000 \times 0,1 = 500$  و يسمى بالتكلفة البطالة و هذا بالقصان  
ـ في المستوى الثالث الذي هو  $5000 \times 0,1 = 500$  يسمى بربح زيادة الفعالية و هذا بالزيادة .

ملاحظة : في تحديد النتيجة الكلية لمؤسسة تتبع أسلوب التحميل العقلي للتكاليف الثابتة .  
نجد أن معالجة هذه الفوارق التي تسمى بفوارق التحميل معالجتها تكون بزيادة ربح زيادة الفعالية مع طرح تكلفة البطالة من النتيجة .

### المبحث الثالث : طريقة التكاليف المغيرة .

إن تحديد التكلفة للوحدات المنتجة حسب طريقة التكاليف الكلية والتي تتكون من المواد المباشرة ، و العمل المباشر و المصارييف غير المباشرة ، هي ذو فوائد عديدة في ميادين مختلفة ، إلا أنها لا تزود الإدارة بالمعلومات الكافية ، فيما يخص مجال التسيير ، و أخذ القرار و الوقوف على الآسباب التي تؤدي إلى وجود خلل ما في تقييم النشاط الاقتصادي .

نتيجة لذلك دعت الحاجة إلى إستعمال هذا الأسلوب المتمثل في أسلوب التكلفة المغيرة ، و ذلك لمساعدة المخلصين الماليين على دراسة نشاط المؤسسة ، فيما يخص تدنية تكاليفها ، و الرفع في مبيعاتها ، و من جهة أخرى مساعدة الإدارة في القيام بمسؤوليتها و تزويدها بالبيانات الازمة .

## المطلب الأول : مفهوم طريقة التكاليف المتغيرة

طريقة التكلفة المتغيرة تهدف إلى معرفة ربحية المؤسسة ، عن طريق التكاليف المتغيرة فقط ، إذ تتحسب و تتحمل على الأقسام و المنتجات وفقاً لطريقة الأقسام المتجانسة ، و لكن المتغيرة فقط أما الثابتة فتأخذ على الأساس الإجمالي ، و تطرح من هامش التكلفة المتغيرة ، و بعبارة أخرى فإن هذه الطريقة مبنية على الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة ، أو مبنية على فصل جميع التكاليف الخاصة بالإنتاج . حسب سلوكها لمستوى النشاط حيث تتحمل المنتوجات بالتكاليف التي تتأثر بالكمية المنتجة (تكاليف متغيرة) بينما التكاليف الأخرى تبقى على حالها ، بالرغم من تغير حجم الإنتاج ، فهي غير داخلة في مجموع التكاليف التي تم تحديدها .

فهي تكاليف لا تخص المنتوجات وإنما لها علاقة بالفترة التي وقعت فيها و لن تتأثر بكمية الإنتاج ، وإنما تكاليف تحدُّف مباشرةً من هامش التكلفة المتغيرة .

## المطلب الثاني : نموذج طريقة التكلفة المتغيرة :

تعتمد هذه الطريقة على المبادئ التالية للوصول إلى النتيجة التحليلية .

1- تقسيم عناصر التكاليف حسب علاقة التكاليف بحجم الإنتاج إلى :

ـ تكاليف ثابتة

ـ تكاليف متغيرة

2- تعتبر عناصر التكاليف المتغيرة هي التكاليف الحقيقة للإنتاج .

3- تعتبر التكاليف الثابتة تكاليف دورية تحمل على النتيجة .

4- حساب الهامش على التكلفة المتغيرة بالنسبة لكل منتج على حدى بحيث تطرح التكاليف الثابتة من محمل الهامش على التكلفة المتغيرة .

5- النتيجة التحليلية تحسب بطرح الأعباء الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة .

6- إن التكاليف الثابتة لا توزع على المنتوجات بل تحمل كرقم إجمالي على مجموع العوائد الخاصة بالمساهمة .

7- إن رقم الأعمال يجب أن يغطي الأعباء المتغيرة للمنتوجات المختلفة وكذلك التكاليف الثابتة مما يعطي النتيجة التحليلية للنشاط أما الكيفية الحسابية ، فهي تقوم على أساس الأقسام المتجانسة ، بالنسبة للتكاليف المتغيرة حيث تحمل المنتوجات بتصنيف من التكاليف المتغيرة حسب مفاتيح التوزيع . و يحسب الهامش بالنسبة لكل منتج ، أما التكاليف الثابتة فهي تحدُّف مباشرةً من الهامش على التكلفة المتغيرة و النتيجة . هي نتيجة المحاسبة التحليلية وفقاً لهذه الطريقة .

### المطلب الثالث: إستخدامات أسلوب التكلفة المغيرة في التسيير :

إن إستخدامات أسلوب التكلفة المغيرة في التسيير له مجالين أساسين ، يتمثلان هذان المجالين فيما يلي:

المجال الأول دراسة عتبة المردودية

المجال الثاني:أخذ القرارات المستقبلية .

إن عتبة المردودية أو نقطة بداية الربحية أو رقم الأعمال الخرج أو رقم أعمال نقطة الصفر هو ذلك المستوى الذي يسمح بتفصيل التكاليف الثابتة و المغيرة برقم أعمال محسوب بالمعطيات الخاصة بالحالة المدروسة.

حيث يعتبر كمؤشر يتحذ على أساسه إجراءات مستقبلية ، فيما يخص المؤسسة حيث يسمح للمؤسسة من معرفة التكاليف المغيرة و الثابتة ، التي لا تتحقق لا ربح ولا خسارة و على هذا الأساس يسمح لها بمراقبة سياسة التكاليف الإنتاجية ، و التحكم فيها على مجال واسع يسمح بتحديد الأرباح داخل المؤسسة في فترة زمنية محددة ، وذلك على أساس أن النفقات التي حددت تسمح بالنتيجة الصفرية وفقا لرقم أعمال ، و هو رقم أعمال نقطة الصفر الشيء الذي يسمح بخطيط رقم أعمال الذي يسمح بنتيجة موجبة في وجود تكاليف إنتاجية عقلانية من حيث التكلفة .

و إن إمكانية حسابه تكون على النحو التالي:

التكاليف الثابتة

1) حسابه نظريا:

رقم أعمال نقطة الصفر =

على نسبة اهامش على التكلفة المغيرة

نسبة اهامش على التكلفة المغيرة = هامش التكلفة المغيرة

رقم الأعمال

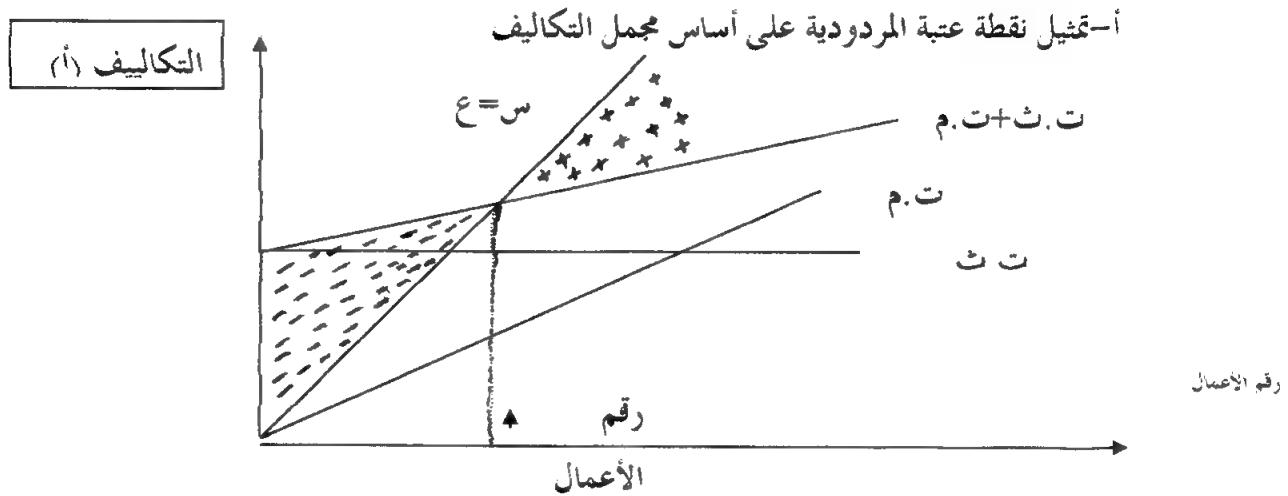
و وبالتالي يصبح رقم أعمال نقطة الصفر = رقم الأعمال  $\times$  التكاليف الثابتة

هـ.ت.م.

ت. الثابتة

2) حساب كميا : رقم أعمال نقطة الصفر بالوحدات =  
هامش التكلفة المغيرة للوحدة

3) تفاصيل بيانيا :



حيث التكاليف المغيرة هي دالة من الشكل  $U = As$

// مجموع الأعباء هي دالة من الشكل  $U = As + B$

و النقطة  $U$  هي عتبة المردودية التي هي رقم الأعمال الذي لا يحقق للمؤسسة لا ربحا ولا خسارة

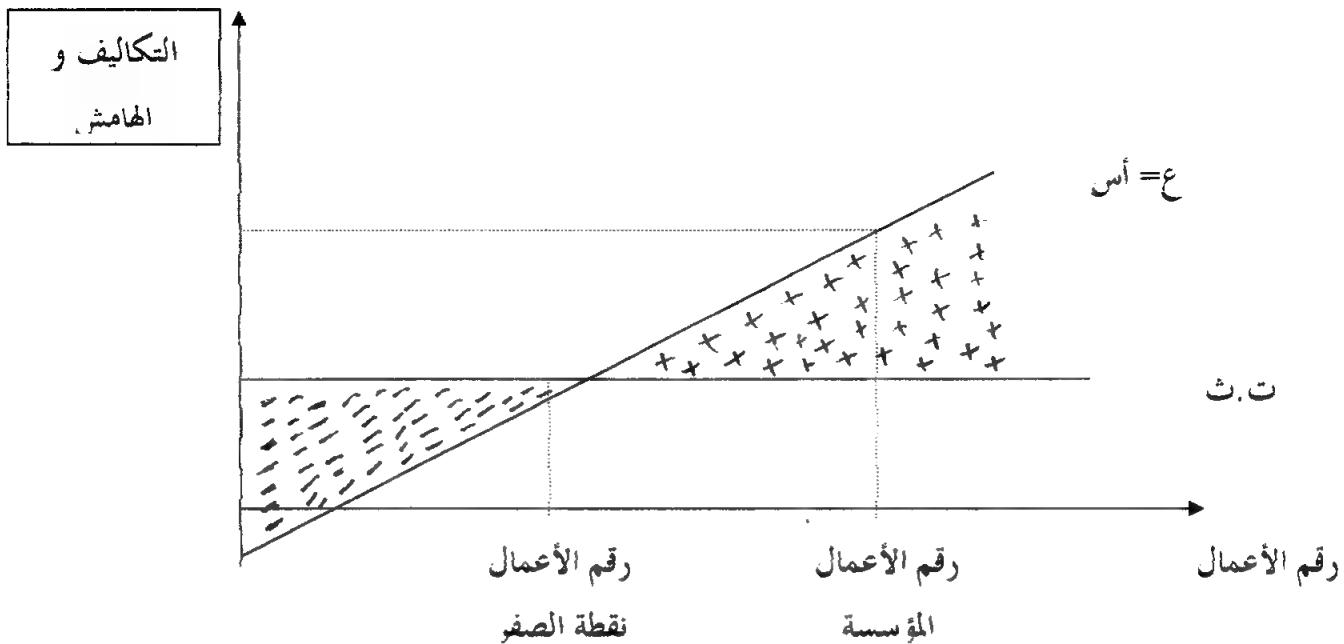
ب- تمثيل نقطة عتبة المردودية على أساس هامش التكلفة المغيرة .

\* لدينا معادلة هامش التكلفة المغيرة  $U = As$

حيث  $A$  ميل المعادلة و يساوي النسبة  $H.T.M / \text{رقم الأعمال}$ .

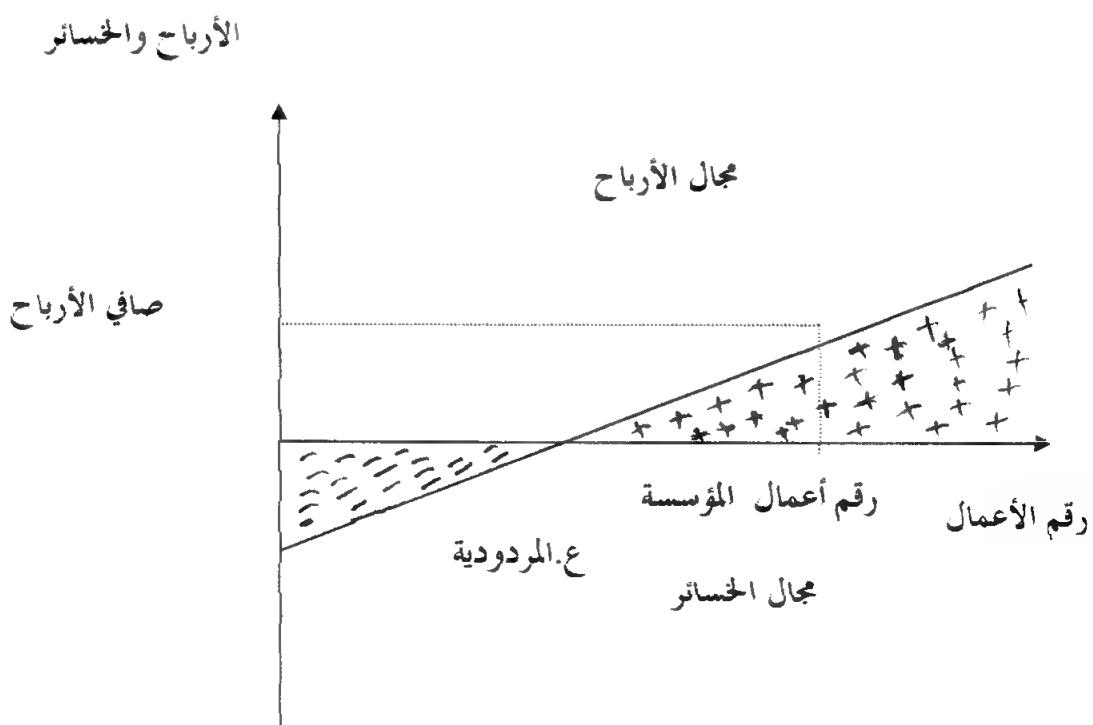
\* لدينا ت. الثابتة هي معطيات على الشكل التالي ، وبصفة إجمالية وهي  $U = b$  حيث  $b$  عدد ثابت .

- حيث نجد أن هذا الشكل بين العلاقة الموجودة بين مختلف التكاليف الخاصة بحالة أنتاج معين و هو يسمى بطريقة تحديد عتبة المردودية، على أساس مجمل التكاليف و هو رسم بين وضعيه النفقات بصفة هندسية في معلم متواحد و متجانس، و كون هذا الرسم في الربع الموجب كون أن النفقات موجبة و ليس سلبية حيث تدل منطقة --- على منطقة الخسارة و منطقة +++ على منطقة الربح و وبالتالي نستطيع معرفة الخسارة و الربح الممكن أن يكون عندما تغير التكاليف في المؤسسة.



إن الرسم البياني وفقاً لهذه الحالة يكون على أساس تمثيل النقطة التي إحداثياها رقم الأعمال الخاص بالمؤسسة و الهامش بحيث مستقيم الدالة  $U = AS$  الحامل لهذه النقطة و المنطلق من مبدأ الإحداثيات يقطع منحني التكاليف الثابتة في نقطة رقم الأعمال الحرج (نقطة الصفر).

ج- تمثيل نقطة عتبة المردودية وفقاً لصافي الأرباح و الخسائر



## المجال الثاني : أخذ القرارات المستقبلية .

إن الحاسبة التحليلية و معلوماتها التحليلية تهدف إلى المساعدة على التسيير الجيد لسيرورة النشاط الاقتصادي الخاص بالمؤسسة ، لذلك نجد أنها تمثل إحدى الأدوات التي يتخذ على أساسها القرار في المؤسسة ، لأنها بطريقة جيدة في التحليل باعتماد أسلوب التكلفة المتغيرة ، مثلاً نستطيع معرفة التكاليف المتغيرة و الثابتة المثلث من حيث التكلفة ، لأن رقم أعمال نقطة الصفر يعتبر كمؤشر لمعرفة التكاليف الثابتة و المتغيرة الخاصة برقم أعمال نقطة الصفر ، الشيء الذي يسمح من مراقبة تكاليف المؤسسة ، وبالناتي أخذ فيما يخص قبول أو رفض هذا المتزوج داخل المؤسسة، أو استبداله بمتزوج آخر ، هذا من جهة و من جهة أخرى ، أخذ التدابير الحكيمية في مجال السياسة المبيعات والإنتاج ، لأن رقم أعمال الخرج هو يدل على رقم الأعمال التي يتشارى فيه رقم الأعمال و مجموع التكاليف المتغيرة و الثابتة ، لذلك فإن تكلفة الإنتاج الخاصة بالإنتاج المربح تستطيع المؤسسة تحديدها على أساس الموارد المتاحة لها للقيام بالنشاط ، لذلك نجد أن عتبة المردودية تعتبر من التقنيات الحديثة في مراقبة الحالة المثلث التي تكون فيها المؤسسة ، حيث عن طريقها تدرس المؤسسة الحالة المرجحة التي يمكن أن تكون فيها ، لذلك يعتبر رقم أعمال نقطة الصفر أداة من أدوات أخذ القرار السليم في المؤسسة . من حيث مراقبة التكاليف أو تحفيظها لأمر الربح المستقبلي .

## المطلب الرابع : تقييم أسلوب التكلفة المتغيرة

إن هذه الطريقة البسيطة في تحديد نتيجة المؤسسة و الممثلة فيما يلي :

رقم الأعمال  
- التكاليف المتغيرة

---

= هامش التكلفة المتغيرة

- التكاليف الثابتة

---

= النتيجة التحليلية.

هي أداة من أدوات تحليل عتبة المردودية ، لأن هذا المفهوم هو بمثابة مؤشرات أو مفاهيم تحديد عتبة المردودية ، و الملاحظ هو أن أسلوب التكلفة المتغيرة المتبعة في المؤسسة ، يكون وفقاً لمبدأ طريقة الأقسام المجاورة ، ولكن بالتكاليف المتغيرة فقط ، إذ يصبح في الأخير مثلاً سعر التكلفة

هو محسوب أو مقيم على أساس التكاليف المغيرة ، مما يسمح بحساب ما يعرف بهامش على التكلفة المغيرة ، و هذا بالنسبة لمنتج أو عدة منتجات .

"حيث تحدد النتيجة التحليلية على أساس الفرق بين مجموع الهوامش الخاصة بالمنتوجات و مجموع التكاليف الثابتة ، و تعتبر هذه الطريقة من طرق اتخاذ القرارات ، في المدى القصير ، والمدى المتوسط ، و البعيد ، في حالة تغير بنية المؤسسة "(1).

من خلال هذا المفهوم الأخير نجد أن المؤسسة بدراساتها للتكاليف الثابتة و المغيرة الخاصة بالنشاط تستطيع معرفة التكاليف المغيرة الخاصة بالإنتاج ، بسهولة لأن التكلفة المغيرة للوحدة لا تتغير عندما يتغير مستوى النشاط ، بينما التكاليف الثابتة فهي ثابتة في المدى القصير ، فهي لا تعين حركة الإنتاج. لأن التكلفة الثابتة هي ثابتة للوحدة عندما لا يتغير حجم النشاط ، أما إذا تغير نجد أن التكاليف الثابتة للوحدة تتغير من مستوى إلى مستوى ، و هذا راجع لتغير مستوى الفعالية و هذا بالنسبة للتحميل العقلاني للتكاليف الثابتة ، هذه الإشكالية بالنسبة لطريقة التكلفة المغيرة ، لها حل حيث نجد أن التكاليف الثابتة تطرح كليا من هـ.تـ.م ، وهي طريقة من طرقأخذ القرارات المستقبلية فيما يخص سير النشاط ، وذلك مما تميز به من مرونة في حساب التكاليف ، وكذلك عتبة المردودية تسمح منأخذ تدابير تصحيحية ، في المدى القصير و المتوسط و البعيد ، ذلك كون أنها تسمح بخطيط أسعار المنتوجات ، وتحديد التكاليف بصفة مدققة على أساس التكاليف المقابلة لرقم أعمال نقطة الصفر. وهذا في المدى القصير أما على المدى المتوسط والبعيد فالتكاليف الثابتة تتغير ، ورقم الأعمال الخاص بالمؤسسة يتغير ، فبمقارنة المعدلات الخاصة بتكليف نقطة الصفر تستطيع المؤسسة من خطيط سياسة تكاليفها .

ولكن الصعوبات التي نجدها في هذه الطريقة هو التفرقة بين التكاليف الثابتة والمغيرة في حالة وجود نفقات شبه ثابتة ، كما أنها نجد أنه من المشاكل التي نجدها هو أنه إذا كان الإنتاج المباع أقل من الإنتاج الخاص بالمؤسسة ، يصبح مخزون آخر مدة مقيم بالتكلفة المغيرة فقط .

إن هذه الطريقة ذات عقلانية أحسن بالنسبة للمؤسسات التي تعمل بالنظام الطلبيات أي حسب أوامر الإنتاج ، لأن التكاليف الثابتة تطرح مباشرة من هامش التكلفة المغيرة ، الخاص بالإنتاج كلها ، و بالتالي نجد أن المبيعات تكون متساوية للإنتاج .

---

1) PRATIQUE DE GESTION : VIZZAVONA P.10

## المبحث الرابع: أسلوب التكاليف المعيارية

يعتبر أسلوب التكلفة الكلية غير كاف للقيام بالتسير الجيد للنشاط الاقتصادي ، التي تزاوله المؤسسة ، إذ يقتصر على معرفة التكاليف غير المباشرة و المباشرة ، و حسابها وفقاً لمفاهيم المحاسبة التحليلية ، وذلك على أساس طريقة الأقسام المتجانسة ، بحيث نجد أنها لا تأخذ بعين الاعتبار الأخطار التي سوف تحدث ، و لا تراجع نفسها من حيث إمكانية معرفة الحد الذي تحقق فيه الأرباح .

بينما أسلوب التكلفة التقديرية يعتبر من أهم الأساليب الهامة في عملية التسir الخاص بالعملية الإنتاجية ، حيث يقوم التقدير بالنسبة للنشاط الاقتصادي المستقبلي ، من دراسة حالة النشاط بصفة مسبقة ، وفقاً لمعطيات فعلية ماضية ، و دراسات حالية. حيث نجد أن مقارنته مع النتائج الفعلية الخاصة بالنشاط في حالة وقوعه يسمح باستنتاج فروقات تسمح من معرفة الخلل في النتيجة الدورية ، في المؤسسة و هذا ما يسمح باتخاذ تدابير مستقبلية ، فيما يخص نشاط المؤسسة ، و ذلك بتحليل هذه الفروقات و الوقوف على الأسباب التي أدت إلى ذلك .

### المطلب الأول: تعريف و أهداف التكاليف المعيارية .

1-تعريف التكاليف المعيارية: هي تكاليف محسوبة مسبقاً ، وهذا التقييم للحركات من الناحية الكمية و القيمة ، ضمن المحاسبة التحليلية ، و إستخراج فروقات بين المعياري و الفعلي ، و يمكن القول بأنها عبارة عن مقدار محددة مقدماً لإنتاج سلعة أو أداء خدمة في ظل ظروف معينة ، و التي تتحدد أساساً لقياس و ضبط التكاليف المعيارية . (3).

#### 2-أهداف التكاليف المعيارية :

إن الهدف الرئيسي هو مراقبة تكاليف المؤسسة بالفروقات :

أ-مراقبة عناصر التكاليف المتعلقة بالنشاط الأستغاثي للمؤسسة . في فترة محددة من الزمن ، و بالتالي إمكانية العمل على تقليلها مستقبلاً .

ب-تسمح بتقديم الإدارة الخاصة بالمؤسسة بتقارير دورية ، عن الإنحرافات المستخلصة ، و إتخاذ قرارات تصحيحية للمشاكل الخاصة بالنشاط الدوري للمؤسسة .

ج-تستعمل كوسيلة لتحقيق أهداف الرقابة و الكفاية الإنتاجية للمؤسسة .

---

(3) محاسبة التكاليف النموذجية - ص 130 - د. سليمان قراح دار الشرو و التوزيع

- د- قياس قدرات و إمكانيات المؤسسة في تحقيق البرامج المسطرة .
- هـ- تحديد المسؤول عن الإنحرافات ، أي تحديد مسؤولية الإنحراف في هرم مراكز المسؤولية .

## **المطلب الثاني: أنواع التكاليف المعيارية (النموذجية).**

- 1-التكلفة النموذجية النظرية : و هي تعبر التكلفة المثالية الناتجة عن الاستخدام الجيد لعوامل الإنتاج ، وهي نادراً ما تتحقق لأن الحالة المثالية هي الحالة النظرية .
- 2-التكلفة النموذجية التاريخية : هي تكاليف محسوبة إنطلاقاً من التكاليف الحقيقة للفترة الحاسبة السابقة ، فهي غير ناتجة عن دراسة علمية .
- 3-التكلفة النموذجية المحددة : إنطلاقاً من تكلفة تنافسية و هي التكاليف المحسوبة وفقاً لإنتاج تنافسي في السوق ، على أساس كمية الإنتاج الأمثل ، وفقاً لنفس المعايير الإنتاجية المتاحة لهذه الأنشطة ، بحيث يجب أن يكون نفس النشاط ، فالتكاليف الأقل تعتبر هي العقلانية من جانب أقل تكلفة .

### **4-التكاليف النموذجية العادي:**

و هي التكاليف المحسوبة على أساس مستوى حجم النشاط العادي للمؤسسة الناتجة عن التشغيل العادي للمؤسسة ، بأخذ أوقات التوقفات الضرورية ، التفaiيات إلخ....

## **المطلب الثالث : مكونات التكاليف المعيارية و تحليل الفروقات :**

إن التكاليف المعيارية أو النموذجية المعدة مسبقاً ، والتي تعتبر إحدى أساليب الحاسبة التحليلية هي محسوبة مسبقاً وفقاً للمعطيات الفعلية الخاصة بالسنوات السابقة، وكذلك وفقاً لتقديرات قدرت على أساس معطيات إحصائية .

حيث نجد أن هذه التكاليف المعيارية تستعمل في مجال تسيير الإنتاج داخل المؤسسة ، إذ يعتبر تحديد ها أدوات من أدوات مراقبة تكاليف المؤسسة ، و التحكم فيها بغية تحقيق مردودية حسنة بالنسبة للنشاط الاقتصادي ، وذلك من أجل تدنيتها إلى أقصى درجة ممكنة ، وذلك نتيجة مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف التقديرية و تحليل الفروقات .

إن التكاليف النموذجية هي إحدى أساليب مراقبة التكاليف على مستوى المؤسسة ، إذ نجد أن تحديدها كذلك يكون وفقاً لدراسات ميدانية، كدراسة الأسواق و مقارنة الأسعار وفقاً للعقلانية في التكلفة .

هذه الدراسة التقديرية للنشاط تعتبر دراسة غوذجية لنشاط اقتصادي مستقبلٍ أساسه البيانات الفعلية و هي من إحدى أساليبأخذ القرارات المستقبلية ، نتيجة تحليل الإنحرافات بصفة عقلانية ، وفقاً لطرق علمية نستطيع بواسطتها التوصل إلى الأسباب التي تؤثر على النشاط بصفة سلبية . هذه الإنحرافات تمثل في نوعين من الإنحرافات:

1) الإنحرافات على المصاريف المباشرة

2) الإنحرافات على المصاريف الغير المباشرة

1- الفروقات و تحليلها :

أ-الاستعمالات المختلفة للإنحرافات و دورها في عملية التسيير :

إن دراسة التغيرات نتيجة مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج التقديرية ، على مستوى المخاسبة التحليلية يأتي لإظهار الفوارق الموجبة و السالبة على مستوى نشاط المؤسسة .

إذ نجد أنه عندما يكون الفرق بين التكاليف المعيارية و التكاليف الفعلية موجباً ، أي التكاليف المعيارية أكبر من التكاليف الفعلية ، فإن هذا الإنحراف يكون في صالح المؤسسة ، هذا يعني أن المؤسسة قد نجحت في تقليل تكاليف الإنتاج ، أما إذا كان العكس فهذا يعني أن المؤسسة قد تحملت تكاليف فعلية أكبر من التكاليف المعيارية المبرمجة أو المخططة ، حيث نجد أن هذه الفروقات تأخذ عدة أشكال و هي ترجع أساساً إلى التغيرات في الكميات المستهلكة من الموارد الأولية أو مصاريف يد العاملة المباشرة أو المصاريف الغير مباشرة .

حيث تمثل الفروقات على المصاريف الغير مباشرة فيما يلي :

- إنحراف في الموازنة

- إنحراف في النشاط

- إنحراف في المردودية

ب - أهمية الإنحرافات و دورها في عملية التسيير :

تكمّن أهمية دور الإنحرافات في عملية التسيير فيما يلي:

1) تحديد بدقة مصدر المسؤولية في وجود الإنحراف ، حيث نجد أن الفرق في الكمية تحمل مسؤوليته على قسم الإنتاج ، و الفرق في السعر تحمل مسؤوليته على قسم المشتريات ، و هذا بالنسبة للإنحراف على مستوى المواد الأولية المستعملة، أما بالنسبة لليد العاملة المباشرة فإن الإنحراف يقسم :

- فرق المدة (إنحراف في الكمية) و تحدد مسؤوليته على إدارة الإنتاج .

- فرق في أجرة الساعة (إنحراف في السعر) و تحدد مسؤوليته على إدارة محاسبة الأجرور . وهذا وفقاً لمبدأ التحليل الثنائي ، بينما تكون مسؤولية تحويل الإنحرافات في التحليل الثلاثي ، هو نفسه ، إلا أن الإنحراف المشترك تحدد مسؤوليته على الإدارتين .
- 2) إتخاذ الإجراءات والتدارير الصحيحة ، ومنها الأقرب للواقع ما يلي :

  - مراجعة أو تعديل ما تم تقديره : وهذا وفقاً لمراجعة أسعار المواد الأولية المستعملة ، أي أسعارها و كمياتها .
  - مراجعة أهداف المؤسسة : وهذا يتمثل في إعادة رسم سياسة الإنتاج الكلي للمؤسسة في ظل التصحيحات المذكورة سابقاً أو عن طريق إستبدال النشاط بصفة نهائية .
  - 3) تقييم إمكانيات المؤسسة وقياس قدراتها في تحقيق برامجها . هذا يعني أن قياس قدرات المؤسسة في تحقيق البرنامج المسطر يكون وفقاً لما درس مسبقاً ، في تحليل الإنحرافات ، إذ يتجلّى ذلك في أهم التصحيحات الخاصة بالمواد الأولية المستهلكة ، يد عاملة مباشرة ، مصاريف الإنتاج ... الخ .

## تحليل فروقات الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة :

### 1 - تحليل فروقات الأعباء المباشرة :

إن فروقات الأعباء المباشرة تمثل في فروقات المواد الأولية و فروقات اليد العاملة ، حيث تتحدد هذه الفروقات وفقاً لأسلوبين ، أسلوب التحليل الثلاثي ، وأسلوب التحليل الثنائي .

#### أ-أسلوب التحليل الثلاثي :

الإنحراف = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية

حيث التكلفة الفعلية  $T.F = k \cdot S \cdot F$

التكلفة المعيارية  $T.M = k \cdot S \cdot M$

حيث  $k \cdot F = \text{الكمية الفعلية}$

$S \cdot F = \text{السعر الفعلي}$

$k \cdot M = \text{الكمية المعيارية}$

$S \cdot M = \text{السعر الفعلي}$

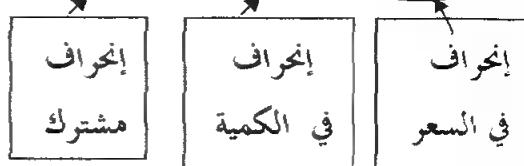
الإنحراف =  $T.F - T.M$

الإنحراف =  $k \cdot F \cdot S \cdot F - k \cdot M \cdot S \cdot M$

الإنحراف =  $(k \cdot M + \Delta k) \cdot (S \cdot M + \Delta S) - k \cdot S \cdot M$

$$\text{الإنحراف} = ك_م س_م + ك_م \Delta س + ك_س م \Delta + ك_س س - ك_م س_م$$

$$\text{الإنحراف} = \Delta س ك_م + \Delta ك_س م + \Delta ك_س س$$



ب-أسلوب التحليل الثنائي :

إنحراف في الكمية  $\Delta ك_س ف$

إنحراف في السعر  $\Delta س ك_م$

أو

إنحراف في الكمية  $\Delta ك_س م$

إنحراف في السعر  $\Delta س ك_ف$

## 2-تحليل فروقات النفقات غير المباشرة :

إن فروقات النفقات الغير مباشرة تمثل في الإنحرافات التالية :

▪ إنحراف الموازنة = التكاليف الفعلية موازنة الإستهلاكات الفعلية

• إنحراف النشاط = موازنة الإستهلاكات الفعلية موازنة التكاليف لمستوى النشاط المنظر .

• إنحراف المردودية = موازنة التكاليف لمستوى النشاط المنظر - التكلفة المعيارية

و يمكن أن نقدم هذا المثال التوضيحي للإنحرافات المباشرة و الغير المباشرة

-بلغت القدرة الإنتاجية الفعلية لأحدى المؤسسات 25000 وحدة متجدة حيث كانت التكلفة

الفعالية للمواد الأولية المستهلكة في العملية الإنتاجية كما يلي: 18000 كلغ ب: 10 د.ج/ كلغ

و اليد العاملة المباشرة 3000 سا ب: 15 د.ج/سا

كما كانت التكاليف الفعلية للنفقات الغير مباشرة على النحو التالي :

تكلفة إجمالية 1.031.250 تكلفة الساعة ، 16.5 د.ج/سا ، بينما قدر المستوى التقديري (

المعياري ) ب: 30.000 وحدة المواد الأولية المقدرة 21600 كلغ ب: 6 د.ج./ كلغ

اليد العاملة المقدرة 3600 سا ب: 18 د.ج/سا . كما بلغت التكاليف الغير مباشرة التي تمثلت

في الصيانة و المقدرة ب 2 سا / للوحدة تكلفة الساعة 15 د.ج (10 د.ج ثابتة و 5 متغيرة ) .

المطلوب تحديد الإنحرافات المباشرة و الغير مباشرة .

و هذا حسب ما يلي:

1) حساب الإنحراف الإجمالي (مباشر + غير مباشر) للمؤسسة

2) تحليل الإنحرافات إلى :

أ-تحليل الإنحرافات المباشرة

ب-تحليل الإنحرافات الغير مباشرة

ج-التأكد من صحة الإنحرافات

الحل النموذجي:

1) جدول مقارن لحساب إنحرافات التكاليف الإجمالية للمؤسسة :

الإنحرافات		التكلفة المعيارية			التكلفة الفعلية			البيانات
-	+	ك.س	ك.س	ك.س	ك.س	ك.س	ك.س	
	50400	129600	6	21600	180000	10	18000	مواد الأولية
19800		64800	18	3600	45000	15	3000	يد عاملة
	131250	900.000	15	60000	1031250	16,50	62500	نفقات غير المباشرة (الصيانة)
	<b>161850</b>							إنحراف الإجمالي للمؤسسة

2) أ-تحليل إنحراف النشاط للنفقات المباشرة وفقاً للتحليل الثلاثي:

\* المواد الأولية :

إنحراف الكمية :  $\Delta \text{ ك.س.م} = (\text{ك.ف} - \text{ك.م}) \text{ س.م} = (6) (3600) - (21600) = 21600$

إنحراف السعر:  $\Delta \text{ س.ك.م} = (\text{س.ف} - \text{س.م}) \text{ ك.م} = (4) (21600) - (3600) = 86400$

إنحراف مشترك :  $\Delta \text{ س.م.ك} = (\text{س.ف} - \text{س.م}) (\text{ك.ف} - \text{ك.م}) = (4) (3600) - (18) (600) = 14400$

إن الإنحراف في المواد الأولية =  $50400 + 14400 = 64800$

7) اليد العاملة:

إنحراف في الكمية =  $\Delta \text{ ك.س.م} = (\text{ك.ف} - \text{ك.م}) \text{ س.م} = (18) (600) - (10800) = 10800$

إنحراف السعر:  $\Delta \text{ س.ك.م} = (\text{س.ف} - \text{س.م}) \text{ ك.م} = (3) (21600) - (10800) = 10800$

إنحراف مشترك :  $\Delta \text{ س.م.ك} = (\text{س.ف} - \text{س.م}) (\text{ك.ف} - \text{ك.م}) = (3) (3600) - (18) (600) = 1800$

إنحراف في اليد العاملة = 19800

إنحراف النفقات المباشرة = إنحراف مواد أولية + إنحراف يد العاملة

$$30600 - 50400 = 19800 // // //$$

ب- تحليل إنحراف النفقات الغير مباشرة:

\* الإنحراف الكلي للنفقات الغير مباشرة = التكاليف الفعلية - التكاليف المعيارية

$$\text{الإنحراف الكلي لـ نـ. غـ. مـ} = (16,5 \times 62500) - (15 \times 60000) [$$

$$900000 - 1031250 = // // //$$

$$\boxed{\text{الإنحراف الكلي لـ نـ. غـ. مـ} = 131250 +}$$

تحليل هذا الإنحراف إلى إنحرافات جزئية

-إنحراف الموازنة = التكاليف الفعلية - موازنة الاستهلاكات الفعلية

$$\boxed{600000 + (5 \cdot 62500) - 1031250 = // //}$$

$$\text{إنحراف الموازنة} = 118750 + 912500 - 1031250$$

إنحراف النشاط = موازنة الاستهلاكات الفعلية - موازنة التكاليف التقديرية لمستوى النشاط المتظر .

الإنتاج المتظر:

$$\left. \begin{array}{c} 30.000 \leftarrow \\ \leftarrow \quad \left. \begin{array}{c} 60.000 \\ x \\ 62.500 \end{array} \right. \\ \left. \begin{array}{c} 30 = 600000 + (60000 \times 5) \\ 30 = \frac{600.000 + (60000 \times 5)}{30.000} \end{array} \right. \end{array} \right\}$$

$$\text{التكلفة التقديرية للوحدة} = \text{تـ مـ + تـ ثـ} \quad \text{دـ حـ}$$

الإنتاج المعياري

$$30 \times 31250 + 912500 - 25000 = 937500 - 912500 // //$$

-إنحراف المردودية = موازنة تـ المـعيـارـية لـ مـسـتـوى الإـنـتـاجـ المـتـظـرـ - التـكـلـفـةـ المـعـيـارـيةـ

$$37500 + 900.000 - (30 \times 31250) = // //$$

$$\text{إنحراف النفقات الغير مباشرة} = 37500 + 25000 - 118750$$

$$\text{إنحراف النفقات الغير مباشرة} = 131250 +$$

$$\begin{aligned}
 & \text{إإنحراف النفقات الغير مبادرة} = 37500 + 118750 - 25000 \\
 & \text{إإنحراف النفقات الغير مبادرة} = 131250 \\
 & \text{الإنحراف الكلي للمؤسسة} = \text{إنحراف النفقات المبادرة} + \text{إنحراف النفقات الغير المبادرة} \\
 & = 131250 + 30600 \\
 & = 161850 // // //
 \end{aligned}$$

#### المطلب الرابع : تقييم أسلوب التكاليف المعيارية

إن أسلوب التكاليف المعيارية التي يعتبر من بين أساليب المحاسبة التحليلية ، و المستعمل في حساب التكاليف ، و أسعار التكلفة ، يعتبر من بين الأساليب الناجعة في تحديد النتائج ، وفقا للتقديرات و هذا مما يتميز به من تقنيات تستعمل في مراقبة نشاط المؤسسة ، وفقا للإنحرافات و ذلك نتيجة مقارنة النشاط الفعلي ، و النشاط التقديرية ، حيث نجد أن النشاط التقديرية المبني على أساس المعطيات الفعلية للمنتوجات الماضية بالإضافة إلى التقديرات الحالية القائمة على أساس الدراسات الميدانية، يعتبر أداة من أدوات المقارنة مع النتائج الفعلية ، بغية الوقوف على النقائص التي سوف تحدثه ، و كذلك مراقبة التكلفة الخاصة بكل عنصر من العناصر التي تدخل في الإنتاج أو التي لها علاقة بالهيكل الإنتاجي ، و هذا كله يأتي نتيجة المقارنة بين الفعلي ، و التقديرية و تحليل الإنحرافات التي تعبّر ، عن أما النقائص أو الأجيالات التي تحصلت عليها المؤسسة نتيجة مزاولة النشاط و بالتالي تستطيع مراجعة تكاليفها ، وأخذ تدابير و قرارات فيما يخص طريقة الإنتاج الخاصة بالنشاط الاقتصادي ، بحيث تقف المؤسسة على المتسبب في ذلك الإنحراف وعلى أي مسؤولية يقع ، وذلك نتيجة تحليل الإنحراف على النشاط المباشر وفقا لتقنيات معروفة تسمى بالوسائل الخاصة بتحليل الإنحرافات ، مما يساعدها على تحطيط التكاليف بأقل تكلفة بالنسبة للسنوات المقبلة .

#### المطلب الخامس: دراسة مقارنة لطرق حساب النتيجة حسب

##### أساليب المحاسبة التحليلية

إن المتمعن في كيفية حساب التكاليف ، وبالتالي حساب النتيجة التحليلية حسب الأساليب المختلفة لتقنية المحاسبة التحليلية ، يستنتج أن هناك اختلاف واضح في النتيجة . المعنى هنا هو أنه لكل أسلوب من هذه الأساليب طريقة في تحديد محمل التكاليف الخاصة بها ، وذلك وفقا

لمبادئ كل طريقة على حدٍ . ولكن الأمر الذي أدى إلى هذا الاختلاف يكمن في أربعة نقاط رئيسية هي :

- **النقطة الأولى :** فرق الأقسام وهو يتمثل في ذلك الجزء من تكلفة القسم غير الموزعة أو الموزعة بالإضافة .

وهو  $(\text{تكلفة وحدة القسم} \times \text{عدد الوحدات}) - \text{تكلفة القسم}$   
إذا كان موجب يضاف إلى النتيجة أما إذا كان سالب يحذف .

- **النقطة الثانية :** تعديل المخزونات .

هذا يعني أننا نقوم بتعديل المخزونات على أساس أن المخزونات الحقيقة التي لا تتغير هي مخزونات **أسلوب التكلفة الكلية** ، حيث نقوم بمعالجة المخزونات الخاصة والمتمثلة في المواد الأولية والإنتاج ، بحيث تجري فروقات بين مخزون **أسلوب التكلفة الكلية** ومخزونات الطرق الأخرى ، وذلك بالنسبة للمواد أو الإنتاج ثم نقوم بجمع الفرق (في المواد + في الإنتاج)  
إذا كان الفرق موجب يضاف إلى النتيجة ، أما إذا كان سالب يحذف من النتيجة .

- **النقطة الثالثة :** إضافة التكاليف غير المحملة :

في **أسلوب التكلفة المتغيرة** تضاف التكلفة الخاصة ، بالتكاليف الثابتة بالنقصان ، أي حذف التكاليف الثابتة من النتيجة .

في **أسلوب التحميل العقلاني** يعالج ربع زيادة الفعالية بالإضافة إلى النتيجة وبحذف تكلفة البطالة من النتيجة .

**\*النقطة الرابعة :** بالإضافة إلى النقاط السالفة الذكر ، ففي طريقة **أسلوب التكلفة التقديرية** ، تحسب الانحرافات على كل عنصر ساهم في الإنتاج ، وهي على سبيل المثال المادة الأولية ، المادة الأولية ، تكاليف غير مباشرة ، اليد العاملة . والمجموع إذا كان موجب يحذف من النتيجة .

وعلى هذا الأساس فعند تقدير أو القيام بتوحيد النتيجة على أساس النقاط السابقة الذكر وهي : النقاط الهامة التي تؤدي إلى عدم وجود نفس النتيجة التحليلية ، نجد أن النتيجة التحليلية تتأثر بهذه العوامل فالزيادة أو النقصان هي التي توکد من أن هذه النقاط هي النقاط المؤثرة في ذلك ، بحيث نحصل على نفس النتيجة التحليلية بالنسبة لكل الأساليب ، ويمكن أن نعبر عن هذه التغيرات التي تؤثر على النتائج في الجدول التالي .

أسلوب التكلفة التقديرية	أسلوب التكلفة المغيرة	أسلوب التحميل العقلاني للتكليف الثابتة	أسلوب التحميل العقلاني للتكليف المغيرة	أسلوب التكلفة الكلية
<p>النتجة التحليلية <math>V</math></p> <p>- 3</p> <p>(1) فرق الأقسام - 2</p> <p>(2) تعديل المخزونات ***</p> <p>(3) جمل الفروقات</p> <p>ويسمى بالفرق في الاستهلاك .</p>	<p>النتجة التحليلية <math>Z</math></p> <p>-</p> <p>(1) فرق الأقسام - 1</p> <p>(2) تعديل المخزونات *</p> <p>(3) التكاليف الثابتة</p>	<p>النتجة التحليلية <math>Y</math></p> <p>-</p> <p>(1) فرق الأقسام - 1</p> <p>(2) تعديل المخزونات *</p> <p>(3) فروق التحميل</p>	<p>تعديل المخزونات</p> <p>مخزون آخر مده 3 م . المسهلة</p> <p>// // لانتاج</p>	<p>X</p> <p>---</p> <p><math>\Sigma</math></p>
نتجة $W$	نتجة $W$	نتجة $W$	نتجة $W$	نتجة $W$

ـ هو تعديل المخزونات ، يحسب بالنسبة لكل طريقة ، ويقارن بأسلوب التكلفة الكلية .

### دراسة حالة : حول دراسة مقارنة لطرق حساب التكاليف وأسعار التكلفة

#### ـ موضوع الدراسة :

هذه الحالة عبارة عن دراسة مقارنة للطرق الأربع لحساب التكاليف وأسعار التكلفة .  
الموضوع محل الدراسة يوضح بأن لكل مؤسسة ، هناك خطة يجب اتباعها من ناحية الطريقة المتبعة  
هذه المؤسسة المتعددة التقنيات تهدف إلى إنتاج وبيع 3 أنواع من المنتجات هي على الشكل  
التالي

$z.y.x$  و باستعمال نفس المادة الأولية ، بحيث هناك ورشتان تقومان بكل عملية الإنتاج، فالإنتاج  $X$  يقوم بإنتاجه الورشة A و المنتوجين  $Z.Y$  .  $Y$  .  $Z$  . يقوم بإنتاجها الورشة B .  
المعلومات الخاصة بالشهر جانفي هي معطيات في الملحق رقم 1 حول الاستهلاكات و المخزونات  
و ذلك بالنسبة للطرق كلية ، تحميل عقلاني ، متغيرة .

#### المطلوب :

I حساب التكاليف وأسعار التكلفة و هذا حسب ما يلي :

-1 أسلوب التكلفة الكلية .

-2 أسلوب التحميل العقلاني للتكليف الثابتة و هذا حسب معدلات  
النشاط التالية :

- القسم الرئيسي : التموين 0,8
- القسم الرئيسي : الورشة A 0,7
- القسم الرئيسي : الورشة B 1
- القسم الرئيسي : التوزيع 1,2

ملاحظة : تكلفة وحدة العمل يجب أن تتحتوى على رقم واحد بعد الفاصلة بالنسبة لكل الطرق مقربة للرقم الأعلى .

- طريقة التكلفة المتغيرة و هذا مع الأخذ بعين الاعتبار ان هناك قسط من التكاليف الثابتة في مخزون أول مدة مقدر بـ : 5000 دج .
- حسب طريقة التكاليف التقديرية و هذا انطلاقا من المعلومات المقدمة في الملحق رقم 2.

II بعد حساب النتيجة التحليلية الإجمالية حسب طريقة الأقسام التجانسة قارن هذه النتيجة المتحصل عليها مع نتائج الطرق الأخرى مع توضيح أسباب وحجم الفروقات فيما يخص طريقة التكاليف التقديرية بحيث الفروقات في الإستهلاك يجب جمعها في فرق واحد .

III حساب النتيجة الصافية في الحاسبة التحليلية باعتبار أن كل الأعباء والإرادات قد حملت مع دراسة مقارنة للطرق الأربع .

الملحق رقم 1 :

المواد الأولية :

\*مخزون أول مدة : 5000 كلغ x 9 دج/كلغ

\*مشتريات شهر جانفي : 10000 كلغ x 5,5 دج / كلغ

\*إستهلاكات شهر جانفي :

المتسوّج x = 1000 كلغ

المتسوّج y = 4000 كلغ

المتسوّج z = 9000 كلغ

ـيد عاملة :

المتوج  $x = 1300$  سا ب 12,5 د.ج/سا

المتوج  $y = 6000$  سا ب 15 د.ج/سا

المتوج  $z = 9000$  سا 20 دج/سا

ـالأعباء الغير مباشرة :

طبيعة وحدة العمل	المجموع	الأعباء المغيرة	الأعباء الثابتة	الأقسام
كلغ مشترأة	50000	39000	11000	الاتقونين
وحدات - نتجة	12000	10000	2000	الورشة A
وحدات منتجة	90000	75000	15000	الورشة B
100 د.ج من رقم الأعمال	18260	16500	1760	التوزيع

\* إنتاج شهر جانفي :

المتوج  $x = 2000$  وحدة

المتوج  $x = 1500$  وحدة سعر بيع الوحدة 30 د.ج

المتوج  $y = 2000$  وحدة

المتوج  $y = 1800$  وحدة سعر بيع الوحدة 80 د.ج

المتوج  $z = 4000$  وحدة

المتوج  $z = 3000$  وحدة سعر بيع الوحدة 87 د.ج

\* مخزون آخر مدة :

مواد أولية : 900 وحدة

المتوج  $x = 500$  وحدة

المتوج  $y = 200$  وحدة

المتوج  $z = 1000$  وحدة

الملحق رقم 02 :

التكلف التقليدية :

\* المواد الأولية المستهلكة :

المتوج  $x = 1000$  كلغ  $x 9$  د.ج للكلغ

المتوج  $y = 4000$  كلغ  $x 9$  د.ج للكلغ

المتوج  $z = 9000$  كلغ  $x 9$  د.ج للكلغ

## حساب التكاليف و سعر التكلفة

### ١-١ : طريقة الأقسام المتجانسة

#### جدول توزيع الأعباء الغير المباشرة

البيان	تمويل	الورشة A	الورشة B	التوزيع
مجموع التوزيع II	50.000	12.000	90.000	18.260
ط.و.ع	وحدة مشترأة	وحدة منتجة	وحدة منتجة	١٠٠ د.ج من دع
ع.و.ع	١٠.٠٠٠	٢.٠٠٠	٦.٠٠٠	٤.٥٠٠
تكلفة الوحدة	٥	٦	١٥	٤,١

#### \* تكلفة شراء المادة الأولية: - تكلفة الأستاج

البيان	المبالغ	البيان	X	Y	Z
٥ . ١٠٠٠٠	٥٠٠٠	٥.٥ . ١٠٠٠٠	١٠. ٩٠٠٠. Z	١٠. ٤٠٠٠. Y	١٠٠٠٠
٥ . ١٠٠٠٠	٥٥٠٠٠	٥٥.٥ . ١٠٠٠٠	١٠. ١٠٠٠. X	٤٠٠٠	٩٠٠٠
٥٥.٥ . ١٠٠٠٠	١٠٥٠٠٠	١٠٥.٥ . ١٠٠٠٠	١٢.٥. ١٣٠٠. X	٩٠٠٠	١٦٢٥٠
١٠٥.٥ . ١٠٠٠٠	٤٥٠٠٠	٤٥.٥ . ١٠٠٠٠	١٥. ٦٠٠٠. Y	١٦٢٥٠	٩٠٠٠
٤٥.٥ . ١٠٠٠٠	١٥٠٠٠	١٥٠.٥ . ١٠٠٠٠	٢٠. ٩٠٠٠. Z	٩٠٠٠	٦٠٠٠
١٥٠.٥ . ١٠٠٠٠	١٥٠٠٠	١٥٠٥.٥ . ١٠٠٠٠	٦. ٢٠٠٠. X	٣٠٠٠	١٢٠٠٠
١٥٠٥.٥ . ١٠٠٠٠	١٥٠٠	١٥٠٥٠.٥ . ١٠٠٠٠	١٥. ٢٠٠٠. Y	٣٠٠٠	٣٠٠٠
١٥٠٥٠.٥ . ١٠٠٠٠	١٥٠٠	١٥٠٥٠٥.٥ . ١٠٠٠٠	١٥. ٤٠٠٠. Z	٣٠٠٠	١٢٠٠٠
١٥٠٥٠٥.٥ . ١٠٠٠٠	١٥٠٠	١٥٠٥٠٥٠.٥ . ١٠٠٠٠	٣٨٢٥٠	١٦٠٠٠	٣٣٠٠٠
١٥٠٥٠٥٠.٥ . ١٠٠٠٠	١٥٠٠	١٥٠٥٠٥٠٠.٥ . ١٠٠٠٠	٢٠٠٠	٤٠٠٠	٤٠٠٠
١٥٠٥٠٥٠٠.٥ . ١٠٠٠٠	١٥٠٠		١٩.١	٨٠	٨٢.٥
			تكلفة الإنتاج الواحدة		

\* سعر التكلفة:

Z	Y	X	البيان
		28650	تكلفة الإنتاج المباع:
	144000		19,1. 1500 :x
247500			80. 1800 :y
			82,5. 3000 :z
			* مصاريف التوزيع الغير مباشرة
	5904	1845	4,1. 450 :x
10701			4,1 . 1440 :y
			4,1. 2610 :z
258201	149904	30495	سعر التكلفة

\* النتيجة التحليلية الإجمالية :

Z	Y	X	البيان
			رقم الأعمال
		45000	30. 1500 :x
	144000		80. 1800 : y
261000			87. 3000 : z
258201		30495	سعر التكلفة
	149904		النتيجة التحليلية
2799	5904	14505	النتيجة التحليلية الإجمالية
	11400		النتيجة التحليلية الإجمالية

1- \* طريقة التحميل العقلاني :

جدول توزيع الأعباء الغير المباشرة :

التوزيع		الورشة B		الورشة A		تمويل		البيان
متغير	ثابتة	متغيرة	ثابتة	متغيرة	ثابتة	متغيرة	ثابتة	
16500	1760	7500 0	15000	10000	2000	39000	11000	مجموع التوزيع
		1,2		1		0,7		معامل التحميل
	2112		15000		1400		8800	تكاليف ثابتة محملة
	352+		0		600-		2200-	فرق التحميل
18612	100 د.ج من دع	90000 وحدة منتجة		11400 وحدة منتجة		47800 وحدة مشترأة		مجموع التوزيع II ط.و.ع ع،و،ع
	4500	6000		2000		10000		
	4,2		15		5,7		4,78	تكلفة الوحدة

\* تكلفة الإنتاج :

Z	Y	X	البيان
88650	39400	9850	تكلفة المواد المستعملة 9,85. 1000.X 9,85. 4000. Y 9,85. 9000. Z
180000	90000	16250	مصاريف الإنتاج المباشرة 12,5. 1300.X 15. 6000. Y 20. 9000. Z
	30000	11400	مصاريف غير مباشرة 5,7. 2000.X 15. 2000. Y 15. 4000. Z
60000			تكلفة الإنتاج عدد الوحدات المنتجة
328650 4000	159400 2000	37500 2000	تكلفة الوحدة
82,16	79,7	18,75	

\* تكلفة الشراء :

المبالغ	البيان
55000	ثمن شراء
5,5. 10000	مصاريف الشراء
47800	4.78 . 100000
102800 45000	أجور محروم أول منة
147800 45000	التكلفة الإجمالية عدد الوحدات
9,85	تكلفة الوحدة

\* سعر التكلفة:

Z	Y	X	اليان
		28125	تكلفة المتر المربع:
246480	143460		18,75. 1500 : X
		1890	79,7. 1800 : Y
10962	6048		82,16. 3000 : Z
257442	149508	30015	م/النوزع الغير مباشر
			4,2. 450 : X
			4,2. 1440 : Y
			4,2. 2610 : Z
			سعر التكلفة

- نابع لأسلوب التحميل المفتوحي -  
لستالمي، الشابة

\* النتيجة التحليلية الإجمالية :

Z	Y	X	البيان
		45000	رقم الأعمال
261000	144000		30. 1500. X
257442		30015	80. 1800. Y
↓	149508		78. 3000. Z
			سعر التكلفة
13035=	3558	(5508)	النتيجة التحليلية
		14985	

١- ٣ : طريقة التكلفة المتغيرة :

جدول توزيع الأعباء الغير المباشرة :

البيان	البيان	البيان	البيان	البيان
التكلف المتغيرة	39000	10000	75000	165000
ط.و.ع	وحدة مشترأة	وحدة منتجة	وحدة منتجة	100 د.ج من دع
ط.و.ع	10000	2000	6000	4500
تكلفة الوحدة	3,9	5	12,5	3,6

\* تكلفة الإنتاج :

\* تكلفة الشراء :

Z	Y	X	البيان	البيان
			تكلفة المواد المستهلكة	
			8.93. 1000 : X	فن الشراء
			8.93. 4000 : Y	5.5. 10000
			8.93. 9000 : Z	مصاريف التمورين
			مصاريف الإنتاج المباشرة	3,9. 10000
			12,5. 1300 : X	
			15. 4000 : Y	
			20. 9000 : Z	
			مصاريف الإنتاج غير مباشرة	
			5. 2000 : X	مجموع + مخزون أول مدة
			12,5. 4000 : Y	94000
			12,5. 9000 : Z	40000
				التكلفة الإجمالية
				134000
				15000
				عدد الوحدات
80370	35720	8930		
180000	90000	16210		
50000	25000	10000		
310370	150720	35180	تكلفة الإنتاج الإجمالية	
4000	2000	2000	عدد الوحدات المنتجة	
77,59	75,36	17,59	تكلفة إنتاج الوحدة	

\* سعر التكلفة:

البيان	X	Y	Z
تكلفة الإنتاج المابع			
17,59. 1500 :X	26385		
75,36. 1800 :Y		133648	
77,59. 3000 :Z			232770
مصاريف التوزيع			
3,6. 450 :X			
3,6. 1440 :Y	1620		
3,6. 2610 :Z		9396	5184
سعر التكلفة	28005	140832	242166

\* النتيجة التحليلية /هامش على التكلفة المتغيرة :

البيان	X	Y	Z
رقم الأعمال	45000	144000	261000
سعر التكلفة	28005	140832	242166
الهامش / ت.م	16995	3168	18834
مجموع الهامش / ت.م	38997		
I- 4- طريقة التكلفة التقديرية :			

البيان	X	Y	Z	م	س	ك	م	س	ك	م	س	ك
مواد أولية مستعملة				81000	9	9000	36000	9	4000	9000	9	1000
اليد العاملة				170000			76000			14500		
أعباء غير مباشرة				50000			20000			11000		
تكلفة الإنتاج خ. و.ع				301000			13200			345000		
تكلفة إنتاج الوحدة				4000			2000			2000		
سعر التكلفة:	17,25	66	75,25									

البيان	X	Y	Z
تكلفة الشرح المابع			
17,25. 1500:X	25875		
66. 1800 :Y		118800	
75,25. 3000 :Z			225750
مصاريف التوزيع			
% 3. 45000:X			
% 31440 :Y	1350		
% 3. 2610 :Z		4320	
سعر التكلفة	27225	123120	233580

\* النتيجة التحليلية الإجمالية:

Z	Y	X	البيان
261000	144000	45000	رقم الأعمال
233560	123120	2725	سعر الحكمة
27420	20880	17775	النتيجة التحليلية
		66075	النتيجة التحليلية الإجمالية

II- المقارنة

1- الطريقة الكلية: 11400

أ- فرق الأقسام :

التوزيع = 4,1. 4500

18450 = 18260 - 18450 = تضاف إلى النتيجة الصافية

ب: فرق المخزون :

المواد الأولية = مخ 1 + المدخلات المخروجات

( 90000+ 40000+ 10000 ) - ( 105000+ 45000 ) =

10000 = 140000 - 150000 = د.ج

المواد المنتجة :

9600 = 28650 - 38250 x

1600 = 144000 - 160000 : Y

82500 = 247500 - 330000 : z

198100

مخزون أول مدة : 118100 = 10000 + 108100

2- طريقة التحميل العقلاني: 13035

\* فرق الأقسام :

التوزيع = 4,2. 4500

288 = 18612 - 18900 = تضاف إلى النتيجة الصافية

\* فرق المخزون :

مواد أولية = 137900 - 147800

\*المواد المنتجة :

$$9375 = 28125 - 37500 = x$$

$$15940 = 143460 - 159400 = y$$

$$\underline{82170} = 246480 - 328650 = z$$

- 107485

$$\text{مخزون أول مدة} = 117385 = 9900 + 107485$$

$$\text{الفرق في المخزون بين الكلية و التحميل العقلاني} = 117385 - 118100$$

$$715 =$$

\*التكليف الثابتة غ. الحملة

$$\text{ثوابن} = \frac{2200}{2} = 11000$$

$$2800 \text{ تطرح من النتيجة}$$

$$600 = 0.3 \cdot 2000 = A$$

$$- \text{التوزيع} = 352 = 0.2 \cdot 1760$$

$$3 - \text{طريقة التكلفة المتغيرة} : 38997$$

\*فرق المخزون :

$$\text{المواد الأولية} = (80370 + 35720 + 8930) - 134000 = 8980 =$$

المنتجات :

$$8795 = 26385 - 35180 = x$$

$$15072 = 135648 - 150720 = y$$

$$\underline{77600} = 232770 - 310370 = z$$

$$101467$$

$$\underline{8980} +$$

$$\text{تكلفة مخزون آخر مدة} \leftarrow 110447$$

$$\text{التعديل} = 118100 - 110447 = 7653$$

\*التكليف الثابتة :

$$\text{مخزون أول مدة} = 5000$$

$$\text{تقويم} = 11000$$

$$\text{ورشة A} = 2000$$

$$\text{ورشة B} = 15000$$

$$\text{توزيع} = 1760$$

$$\text{مجموع ثالث} = \overline{34760}$$

تطرح من النتيجة

فرق الأقسام :

$$\text{التوزيع} = 16200 = 3,6 \cdot 4500$$

$$300 = 16200 - 16500$$

تطرح إلى النتيجة

$$4 - \text{طريقة التكلفة التقديرية} = \overline{66075}$$

\* الماده الأوليَّة :

$$\text{ط الكلية} = 140000 = 90000 + 40000 + 10000$$

$$\text{ط تقديرية} = 126000 = 81000 + 36000 + 9000$$

$$\text{الفرق} = \overline{14000}$$

\* تكاليف الغير مباشرة :

$$\text{ط الكلية} = 102000 = 60000 + 30000 + 12000$$

$$\text{ط تقديرية} = 81000 = 50000 + 20000 + 11000$$

$$\text{الفرق} : \overline{21000}$$

\* التوزيع :

$$\text{ط الكلية} = 18260$$

$$\text{ط تقديرية} = \overline{13500}$$

الفرق :

$$\overline{4760}$$

\* اليد العاملة :

$$\text{ط الكلية} = 286250 = 180000 + 90000 + 16250$$

$$\text{ط تقديرية} = 260500 = 170000 + 76000 + 14500$$

$$\text{الفرق} : \overline{25750}$$

$$65510 = 25750 + 4760 + 21000 + 14000 = \text{مجموع الفروقات في الاستهلاك}$$

\*مخزون آخر مدة :

$$8625 = 25875 - 34500 \quad x$$

$$13200 = 118800 - 132000 \quad y$$

$$75250 = 225750 - 301000 \quad z$$

المجموع :

$$97075 = 108100 - \text{تعديل في مخزون آخر مدة}$$

$$11025 = \text{تصاف إلى النتيجة} \quad \leftarrow$$

و بالتالي نجد بأن العوامل التي تأثر على طرق التي تؤدي إلى عدم وجود نفس النتيجة تمثل فيما يلي :

- طريقة أسلوب التكلفة الكلية : فرق الأقسام و خسارة في المخزون.

- طريقة التحميل العقلاني : فرق الأقسام ، فوارق التحميل ، فوارق المخزون ، خسارة في المخزون.

- طريقة التكاليف المغيرة : فرق الأقسام ، فرق المخزون ، مجموع التكاليف الثابتة ، خسارة في المخزون.

- طريقة أسلوب التكاليف التقديرية : فرق المخزون ، فرق في الاستهلاك ، خسارة في المخزون .

و على هذا الأساس يمكن تلخيص هذا في الحسابات التالية، و ذلك من أجل التأكد من صحة العمليات المحاسبية و المؤشرات التي تؤثر على النتيجة.

\* النتيجة التحليلية الصافية حسب الطريقة الكلية :

البيان	مدین	دائن
النتيجة التحليلية الإجمالية		11400
فرق الأقسام		190
خسارة في المخزون	1000	
النتيجة ص		10590

\* النتيجة التحليلية الصافية حسب طريقة التحميل العقلاني :

البيان	مدین	دائن
النتيجة التحليلية الإجمالية		13035
فرق الأقسام		288
فرق تكاليف ثا غير محملة	2800	352
فرق المخزون		715
خسارة في المخزون	1000	
ن ص		10590

\* النتيجة التحليلية حسب الطريقة المغيرة :

البيان	مدین	دائن
النتيجة التحليلية الإجمالية		38997
فرق الأقسام	300	7653
فرق المخزون		
* ت م الإجمالية		46350
تكاليف ثانية	34760	
خسارة في المخزون	1000	
ن ص		10590

\* النتيجة التحليلية الصافية حسب الطريقة التقديرية :

البيان	مدین	دائن
النتيجة التحليلية الإجمالي		66075
فرق المخزون		11025
فرق في الاستبدال	65510	
خسارة في المخزون	1000	
ن ص		10590

### خلاصة الفصل الثالث:

إن دراسة التكاليف الخاصة بالنشاط الاقتصادي من أجل تحديد النتيجة، وفقاً لخاصة التكاليف، ترتكز على أساس أربع نظريات أساسية، هي أسلوب التكاليف المتغيرة التحميل العقلاني للتكاليف التقديرية، ، حيث تعتبر الأسباب الثلاثة الأخرى أدوات تسخيرية. تعتمد على تحليل البيانات الخاصة بالنشاط ، وفقاً لدراسة المعلومات في المؤسسة. عن طريق مجموعة من الوسائل ، التي تستعمل لاكتشاف الحقائق ذات الصلة المباشرة أو الغير مباشرة، بالقرارات التي سوف تتخذ على مستوى المؤسسة ، بغية تحقيق العقلانية الاقتصادية، و المالية، في نطاق الاستعمال الأمثل للوسائل المتاحة تحت تصرف المؤسسة.

كون أن الهدف المالي، من بين الأهداف الاقتصادية ، التي تسعى المؤسسة جاهدة لتحقيقه، وذلك وفقاً للاستعمال الأمثل للموارد الخاصة بالمؤسسة. على أساس احدى التقنيات الكمية و الكيفية ، وهي الخاسبة ، حيث يستحسن أن يكون الأسلوب المستعمل في تقييم النشاط ، هو أسلوب تسيري مثل أسلوب التكاليف التقديرية التي يهدف من حيث التسخير ، إلى تحقيق ثلاث فوائد أساسية، و هي تحديد مسؤولية الانحراف. و على من يقع في المؤسسة، إمكانيةأخذ القرارات المستقبلية، نتيجة مقارنة الفعلية بالتقديرية، و تحديد سلبيات التسخير. و دراسة المروودية بالنسبة للأقسام المتجانسة وفقاً لأسعار التنازل.

#### الفصل الرابع : المحاسبة التحليلية كنظام معلومات و علاقتها باتخاذ القرار.

يمكن اعتبار أنشطة المؤسسة التي تنطوي على تجميع و تصنيف و تبويب البيانات في المحاسبة التحليلية بمثابة أنظمة للمعلومات (1) حيث تعرف المعلومات بمثابة انتقاء المعرفة ، التي تستعمل في تحليل البيانات التي تتولد عن طريق التقنية المدرورة، و يشبه نظام المعلومات بدرجة كبيرة نظام الإنتاج حيث يتم تحويل المادة الخام بالإضافة إلى عناصر أخرى التي تدخل الإنتاج إلى منتج قد يستهلك في النهاية . أو يستخدم كمادة أولية في إنتاج منتج آخر و بالمثل يتم تحويل الإشارات عن الأحداث الاقتصادية لنشاط اقتصادي معين ، عن طريق تطبيق تقنية المحاسبة التحليلية ، و هذا عن طريق استعمال كل مفاهيمها المعلوماتية ، في مجال معرفة و تحليل النشاط ، مما يمكن من تحديد نظام المعلومات في المؤسسة يترجم إلى تقارير قد تستند إليها المستويات الإدارية في إتخاذ قرارات و تدابير مستقبلية عن طريق تحليل المعلومات المحاسبية وفقا للطرق الخاصة بمحاسبة التكاليف ، و الوقوف على أهم النقاط الخاصة بالنشاط.

### المبحث الأول: مفهوم التيسير و أهدافه و مجال تطبيقه بين النظرية و التطبيق:

إن التيسير بمجموع أدواته التطبيقية و النظرية من معلومات مستخلصة من النظريات و التقنيات و العلوم ، يعتبر بمثابة العمود الفقري للمؤسسة إذ نجده اللبنة الأولى لإعطاء صور حقيقة عن نشاطات المؤسسة ، من الناحية الكمية و العددية ، و ذلك نتيجة تطبيق كل ما ذكر سابقا على إنتاج ما .

### المطلب الأول : مفهوم التيسير من وجهة نظر الإنتاج:

إن التيسير هو عبارة عن مجموعة من الإجراءات الإدارية و الإنتاجية و هذا في مجال المؤسسة الإنتاجية. حيث يتضمن الإجراءات الإدارية ، التخطيط ، التنظيم و المتابعة ، تحطيط طرق الإنتاج و تنظيمها و المتابعة أي الإشراف على الخطط الإنتاجية و متابعتها وفقا لتقنية عدديه كالمحاسبة التحليلية التي تعتبر وفقا لمعظمها أداة من أدوات تقييم النشاط للمؤسسة، إذ عن طريق تقنياتها و باستعمال معلوماتها ، التسييرية يتم تقييم و أخذ التدابير الخاصة بالنشاط ، فيما يخص الإجراءات الإنتاجية التي تتعلق بتنقيد الخطط الإنتاجية .

1) المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية ص 13 .أحمد رجب عبد العال. مركز الاسكندرية للمطبوعات الجامعية.

و على هذا الأساس نستطيع القول أن التسيير من وجهة الإنتاج هو عقلنة الطريقة الإنتاجية ، بحيث تحصل على أكبر إنتاج بأقل تكلفة ممكنة ، و هذا باستعمال طرق إنتاجية مثل درست وفقاً لأساليب البرمجة الخطية ، على أساس أنها البرنامج الإنتاجي الأمثل. و لكن هذا وحده لا يكفي ، لأن دراستها أي دراسة الخطة الإنتاجية يتطلب نشاط المؤسسة وفقاً لأسلوب المحاسبة التحليلية ، وهو ما يعطي نتائج الإنجاز الفعلى التي تقارن مع نتائج الفترة السابقة و مع المؤسسات التي لها نفس الإنتاج أو مع أهداف تقديرية من أجلأخذ تدابير خاصة بالنشاط . كزيادة حجم الإنتاج أو المبيعات مثلاً أو تدفيته أو استبداله ..... الخ....

-تسير الإنتاج : هي تطبيق الإجراءات الإدارية و الإنتاجية على موضع الإنتاج ، أي ممارسة الوظيفة الإنتاجية في الواقع ، و هذا يكون وفقاً للطريقة المحاسبية المتّبعة في المؤسسة . فتقييم الإنتاج وفقاً لإحدى الأساليب الخاصة بالمحاسبة التحليلية يسمح للمؤسسة من تقييم نتيجة النشاط ، و لكن الأسلوب الأنجع في التسيير هي طريقة التكلفة المغيرة ، إذ يسمح للمؤسسة من معرفة التكاليف الموقعة لرقم أعمال نقطة الصفر ، و وبالتالي محاولة معرفة التكاليف العقلانية للإنتاج ، أما فيما يخص أسلوب التكاليف التقديرية فهو يتمثل في دراسة الإنحرافات نتيجة مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج التقديرية ، و وبالتالي معرفة أسباب الضعف الإنتاجي و على مسؤولية من يقع ذلك و على هذا الأساس يمكن القول بأن الطريقة المجدية و العقلانية في مجال التسيير هي طريقة التكلفة التقديرية و ذلك بما تتميز به من أساليب تقييمية لتسير الإنتاج وبالتالي أخذ التدابير و القرارات المستقبلية الخاصة بدراسة النشاط الاقتصادي للمؤسسة.

## المطلب الثاني: أهداف التسيير من ناحية الإنتاج:

إن أهداف التسيير من ناحية الإنتاج تمثل فيما يلي: و ذلك من وجهة المحاسبة التحليلية :

- 1) تحديد سعر البيع العقلاني من وجهة نظر السوق .
- 2) إمكانية توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتوجات و ذلك وفقاً لتكلفة وحدة العمل.
- 3) حساب مردودية الأقسام و وبالتالي معرفة نسبة النتيجة بالنسبة لكل قسم وفقاً لأسعار التأzel .
- 4) تحديد نتيجة التسيير أي أخذ القرارات الموضوعية فيما يخص طريقة الإنتاج .
- 5) تحديد مسؤولية السلبيات وفقاً لمراكز المسؤولية.

كل ما سبق ذكره هو محاولة الوصول إلى أقصى إنتاج ممكن بأقل تكلفة ، و هذا السياق هو من الجانب الداخلي للمؤسسة . إلا أن هناك بعض العوامل الخارجية التي تحكم تسيير الإنتاج ، تتمثل

في أنشطة البنوك التي يمكن لها أن تعطي قروض ، هذه المؤسسات بمعدل فائدة وشروط مقبولة ، إذ يعتبر تمويل نشاط هذه المؤسسات من طرف البنوك المشكل العام في معظم الحالات ، إذ تعتبر المؤسسات المالية المصدر الوحيد لذلك ، و هذا نظراً لمعرفة مردوديتها هذا يعني أنه قبل إعطائها الموارد الالزامه لتمويل المشروع و المتمثلة في القروض حيث ينبغي معرفة مردوديتها ، و هذا يدل على عدم المخاطرة من جانب المؤسسات المالية ، قبل القيام بدراسة مالية للمؤسسة ، أي دراسة التوازن المالي للمؤسسة ، هذا يعني تحديد الموارد الالزامه لغطية الاحتياجات الضرورية للإنتاج مع بقاء مردودية جيدة ، و هذا له أهمية في مجال التسيير الخاص بالمؤسسة .

### **المطلب الثالث: التسيير من وجهة نظر المحاسبة التحليلية و التسيير :**

إن التحكم في التسيير الخاص بنشاط المؤسسة من أجل تحقيق نتائج إيجابية ، يمكن في التحكم في التقنيات الخاصة بمراقبة التسيير ، فالمحاسبة التحليلية هي إحدى هذه التقنيات الهامة و الغنية بالمعلومات الخاصة بذلك ، إذ نجد أن تصنيف النفقات يسمح للمؤسسة من التحكم في التكاليف و ذلك فيما يخص نوعيتها أو طبيعتها أو الكمية الالزامه لذلك الإنتاج ، حيث نجد أن نوعية التكاليف إذا صفت حسب طبيعة الإنتاج تسمح من اختيار الكمية المثلثة للنفقات . و هذا مما يؤدي إلى تدنية التكاليف الخاصة بالصنع مما يؤدي إلى الإقتصاد في التكلفة ، الذي بدوره يؤدي إلى نقص نفقات التسيير الخاصة بالمؤسسة ، مما يسمح بالخطيط الجيد في سياسة الإنتاج بحيث يؤدي إلى عدم تكديس المتوجات في المخازن من جهة و من جهة أخرى محاولة تدنية النفقات المباشرة و النفقات غير المباشرة ، و هو يسمح أيضاً بدراسة قبليه للأسعار المتعلقة بعوامل إنتاج تلك السلعة ، وهذا ما يسمح بالتسهيل العقلاني للإنتاج في مجال تحديد الإنتاج ، أي تحديد النشاط الاقتصادي الذي تمارسه المؤسسة .

و يندرج التسيير في المؤسسة في إمكانية الوصول إلى أقصى الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة بأقل تكلفة ممكنة . و هذا على أساس الإمكانيات المتوفرة لديها إذ تحدد العلاقة الموجدة بين العنصر البشري والإمكانيات الأخرى المتمثلة في أدوات العمل التي تحكم عناصر الكلفة . إذ يستوجب أن تكون العلاقة بينهما هي علاقة تحكم الإستغلال الوظيفي ، المراد تحقيقه من جهة ، ومن جهة أخرى تدنية هذه التكاليف إلى أقل تكلفة ممكنة ، من أجل التحكم في عناصر التكاليف التي تدخل في تحديد تكلفة إنتاج المنتوج أو الخدمة و هذا نظراً لما يتميز به العنصر البشري الذي

ينبغي أن تكون له كفاءة عليا من أجل تحسيد الأهداف المسطرة بصفة عقلانية بغية تحديد ما يسمى بعقلانية التسيير ، في مجال الإنتاج لأنه هو العنصر الرئيسي في تحديد فعالية المؤسسة ، إذ يعتبر قاعدة أساسية تبني عليه المعطيات الخاصة بالتسير و هذا نظرا للدور الذي يلعبه في تحديد معطيات السياسة العامة لنشاط معين إنتاجي أو إستثماري .

إن تحديد المعطيات العامة لذلك بصفة جيدة ، يسمح للمؤسسة من تحقيق فعالية أكثر ، و حصولها على مردودية جيدة ، نتيجة القيام بذلك الشاطط ، كذلك لكي يكون تسير جيد داخل المؤسسة ينبغي أن تكون الإطارات و المسؤولين الساهرين على تقييم تكاليف المؤسسة ذو كفاءة عليا من جهة ، و من جهة أخرى يجب أن تكون بينهما أداة تحفيزية ، تسمح لأصحاب الكفاءة العليا من إعطاء التائج الأمثل ، و ذلك مما يسمح من تحقيق الإنتاج الأمثل للمؤسسة .

لذلك ينبغي مراعات ما يلي :

### 1) إدارة الأفراد من وجهة نظر التسيير العقلاني للإنتاج:

إن وجود تظاهر بين الإطارات من أجل إعطاء تحديد الإطار و الصور و الطرق العقلانية لتسير الإنتاج بغية تحديد مردودية جيدة للمؤسسة . يتمثل في السياسات الإنتاجية الإستثمارية و التسويقية ، المعدة للإنتاج ، هذا يكون عن طريق الإختيار الجيد للكفاءات الفردية ، و هذا نتيجة لما يقدمونه من تصورات و تقديرات و أراء و حقائق فعلية يبني عليها الجانب التقديري الذي يعد أداة رقابة فعالة . نتيجة مقارنتها بالنتائج الفعلية ، و تحليل الفروقات ، و إعطاء التدابير الخاصة بالتسير الجيد فيما يخص سياسة الإنتاج .

و هذا يدل على العلاقة الموجودة بين المؤسسة و الإطار المسؤول ، هي علاقة وطيدة تحكم تصوراته العقلانية . كما أن محاولة دراسة تكاليف عوامل الإنتاج بصفة عقلانية مع محاولة تدنيتها ، تساهم في توفير إنتاج جيد بأقل تكلفة ممكنة .

كل ما سبق ذكره هو إمكانية الحصول على أقل تكلفة ممكنة ، و لكن اقتصرنا على ذلك في داخل المؤسسة فقط و لكن هناك عوامل أخرى .

### 2) العوامل الخارجية التي تحكم الإنتاج العقلاني للمؤسسة:

من بين العوامل التي تحكم ذلك نجد أنشطة البنوك التي يمكن أن تعطي قروض لهذه المؤسسات بمعدل فائدة و بشروط مقبولين ، حيث نجد بأن هذا النشاط هو نشاط يجب أن يدرس ، أي دراسة مردوديته من طرف المؤسسة ، لكي يكون ذو مردودية جيدة أولا .

و ثانيا دراسته من طرف المؤسسات المالية كشرطها لإعطاء القرض حيث يعتبر تمويل البنك لهاته المؤسسات مورد خارجي ينبغي أن يكون في صالح المؤسسة وفي صالح البنك .

فبعد الدراسة لذلك المشروع تعطى له أهمية في مجال التسيير ، وبذلك تكون المؤسسة المالية من بين الهيئات الهامة في إعطاء التسيير الجيد للنشاط الموارد تطبيقه لأنها تقوم بدراسة التوازن المالي لل المؤسسة ، وهذا يعني تحديد الموارد الالزمة لتفعيل الاحتياجات الضرورية للإنتاج مع بقاء مردودية إيجابية . كذلك نجد أن المؤسسة تقوم بدراسة قبليه للاستثمار وفقا لمقاييس اختيار الاستثمارات ، و بالتالي فهي بذلك تحاول معرفة إن كان هذا المشروع مقبول أم لا ، إذن فالدراسة ذات جانبين تدل على أساس التحكم العقلي في أخذ القرار. لأن الدراسة التي تقوم بها المؤسسة ، تقوم على أساس التقييم الحالي للنفقات والإيرادات و بالتالي تكون أخذت الجوانب السلبية فيما يخص القيمة الاستعملية للنقد .

في هذه الدراسة المالية للمشروع قد تدرس من جانب الإطار المسؤولين بصفة عقلانية ، وهي التي تسمح بدراسة عدة جوانب تسييرية وهي :

-إمكانية الحصول على قروض بنكية لتمويل الاستثمار .

-إمكانية تدنية التكاليف إلى أقصى درجة ممكنة في حدود الإدارة والسوق .

-التقييم الحالي للمشروع يسمح من مراعات القيمة الزمنية للنقد مع محاولة تحقيق إيرادات في نهاية مدة حياته .

-تحديد أولويات البنك في الإختيار الخاص بالإستثمارات .

بعد الخاصية الأساسية لبناء النشاط الاقتصادي العقلي للوطن .

-الدراسة المساعدة لعوامل الإنتاج الخاصة بدراسة السوق من حيث الأسعار يخلق إيرادات إضافية للمؤسسة إن كانت بصفة أقل .

-إمكانية دراسة مردودية الاستثمار من طرف المؤسسة يسمح لها من معرفة وضعيتها المالية في المدى الطويل عكس البنك الذي يقوم بدراسة مالية للمشروع في المدى القصير .

### 3) الدائنوون والمدينون و علاقتهم بالإنتاج العقلي في المؤسسة .

أما فيما يخص الجانب الآخر الذي ينبغي على المؤسسة التحكم فيه أثناء القيام برنامج الإنتاج هم :

الدائنوون والمدينون إذ يجب على الدائنوون أن تكون علاقتهم مع المؤسسة علاقة منتظمة في كيفية تسديد ديوبئم ، هذا نظرا لما تحصل عليه المؤسسة من حقوق لدى المدينون ، إذ ينبغي لكي

تكون طريقة الوفاء بالالتزامات للدائنين أقل من فترة حصول المؤسسة على حقوقها من الغير ، وهذا مما يسمح بتوفير السيولة لدى المؤسسة بصفة منتظمة ، الشئ الذي لا يجعل خزانتها تعاني مشكل السيولة .

**4) على مستوى الضرائب :** على مستوى الضرائب نجد أن المشكل لا يقع على السير الجيد للمؤسسة إذ نجد أن المؤسسة يمكن أن تعفى من تلك الضرائب لمدة معينة حسب القطاع الذي تنتهي إليه .

و يمكن القول بأن دائرة الضرائب في حقيقة الأمر ليست حاجزاً للمؤسسة من أجل تحقيق نتيجة إيجابية ، فهي وبالتالي قد تكون ميكانيزمات لصالح المؤسسة ، من أجل تدنية قيمة الضريبة كمبلغ الإهلاكات الذي يعتبر نفقة وهبة قد أضيفت حسب المخطط الوطني الحاسبي إلى نفقات الاستغلال و ذلك لتدنية مبلغ الضريبة و هذا تحفيزاً للمؤسسات على القيام بتجديف استثماراتها حيث تعتبر عنصر من عناصر التمويل الذاتي .

إن التسيير الخاص بالمؤسسة ، يتسم في مختلف الطرق التي تؤدي إلى إمكانية الإقتصاد في النفقة ، و ذلك من أجل إعطاء منتوج ذو أكثر عقلانية ، إذ يشترط توفر العناصر الأربع التي ذكرت سابقاً ، و هي عناصر نظرية أعطيت كمنهج لتوفير العقلانية الإنتاجية ، إذ ينبغي تحديدها تحليلاً وفقاً لأسلوب من أساليب الحاسبة التحليلية ، لأن تحديد النشاط وفقاً لمبادئ تنظيمية وتحفيظية ، تتمثل في تحديد عناصر النشاط ، بينما ينبغي الإشراف على النشاط ، أي تحديد النتائج ، فالحاسبة التحليلية هي إحدى التقنيات التي تحدد النتائج بصفة عقلانية . إذ تقوم بدراسة النشاط وفقاً لأحدى التقنيات المعروفة ، الشئ الذي يسمح بالوقوف على الأسباب التي تؤدي إلى حل ما في تضخم النفقات ، على قسم معين و وبالتالي مراجعة تكاليفه .

كذلك من ناحية أخرى و هي الناحية الخاصة بالتكاليف ، يمكن أن يكون للمؤسسة بدائل اختيارية في مجال الإنتاج لذلك الإختيار هنا يمكن أن يكون وفقاً لطرق البرمجة الخطية ، و ذلك لإعطاء البرنامج الأمثل .

على هذا الأساس يمكن القول بأن التسيير من وجهة نظر الحاسبة التحليلية هو إحدى الأعمدة الأساسية لتحديد الإنتاج العقلاني للمؤسسة ، إذ يقتصر دورها على دراسة التكاليف وفقاً لطرق تحليلية ، تسمى بطرق تقييم النشاط الإقتصادي من ناحية التكاليف والإرادات ، و وبالتالي الوقوف على أهم نقاط التسيير السين ، و وبالتاليأخذ القرارات المستقبلية الخاصة بمتلازمة النشاط أي تدنية نفقاته ، أو الرفع من سعر البيع ، أو إستبداله ، كل هذه تمثل بمثابة قرارات تأخذ نتيجة التحليل الحاسبي للنشاط الذي تزاوله المؤسسة .

## **المطلب الرابع : النظام العقلاني للمحاسبة التحليلية داخل المؤسسة و التسيير :**

إن التسيير ينبغي وجود نظام محاسبي عقلاني داخل المؤسسة ، و ذلك راجع للهدف الذي يسموا إليه التسيير و هي تحقيق نتائج إيجابية ، و تحقيق مردودية مثل ، لذلك نجد أن النظام المحاسبي لا بد أن يعمل على تحقيق نتائج التسيير ، و ذلك بالإستعمال الجيد لأنواع المحاسبة . بطريقة عقلانية ، بحيث يجب أن تكون تحليلاتها ذو هدف معين يتمثل في حساب النتائج ، وفقاً لمبدأ تقديرها على أساس مرتب ، و منظم ، و ذلك لتفادي الأخطاء المحاسبية . التي ممكن أن تترجم نتيجة الإستعمال السئي للعمل المحاسبي ، لأن الأخطاء المحاسبية هي صعبه العثور عليها إن وجدت و ذلك مما يضلل النتائج الخاصة بالنشاط الاقتصادي ، فالتسير الجيد هو محاولة حساب النتائج بصفة مرتبة ، و منظمة ، و ذلك بدون أخطاء . و هذا في كيفية حساب النتيجة أو تقدير الشاطء بالنسبة للسنة المقبلة . كذلك نجد أنه من أجل سلامة التسيير و بالتالي أخذ و مراقبة القرارات الخاصة بالنشاط ، لأن نتيجة التسيير تمكن في العاجلة الخاصة بالتحليل .

فينبغي تحليل المعطيات المحاسبية إلى أقصى درجة ممكن وفقاً لأساليب المحاسبة التحليلية و ذلك من أجل أخذ قرارات فيما يخص النشاط .

و بالتالي فإن مراقبة التسيير وفقاً لأسلوب المحاسبة التحليلية هو أمر ضروري في المؤسسة ، و ذلك مما تتميز به من أساليب تسييرية ، خاصة بتحليل المعطيات إلى أقصى درجة ممكن و بالتالي أخذ التدابير التصحيحية الالازمة لذلك الحال .

## **المطلب الخامس : علاقة المحاسبة التحليلية بالتسير الموازي :**

إن التقنيات المستعملة في مراقبة التسيير ، أي التحكم في التسيير الخاص بالمؤسسة من أجل الوصول إلى مردودية جيدة ، وذلك وفقاً لحكمها في أدوات التسيير الخاصة بالتحكم في النشاط على أساس مراقبة التكاليف ، و التحكم فيها من جهة و من جهة أخرى رسم سياسة ميعاها ، على أساس محكم وفقاً لمبدأ المنافسة ، نجد أن المحاسبة التحليلية هي من بين التقنيات الأساسية .

للحكم في التسيير . إذ نجد أن أساليبها هي : مدى الطرق المستعملة في ذلك ، حيث نجد أنها تعتبر القاعدة الأساسية للتسير الموازي . حيث أن رسم الطريقة الخاصة بتقدير الموارد التقديريه هي أساسها الطرق الخاصة بالمحاسبة التحليلية ، حيث نجد أن تقدير تكلفة الإنتاج تعتبر إحدى المكائز الأساسية لتحديد الإنتاج المباع و الإنتاج المخزون ، و سعر التكلفة إحدى العناصر الهامة لتحديد

النتيجة النهائية . حيث تقييمها ينبع وفقاً لتحديد تكلفة الإنتاج المباع ، بالإضافة إلى موازنات أخرى ، ونخص بالذكر أن الموازنات الخاصة بالتسهير المالي هي مستمدة من القوانين والفنين الخاصة بالمحاسبة التحليلية ، حيث تعتبر من أهم العناصر المكونة لنظام الميزانيات ، من جهة ، ومن جهة أخرى تعتبر نظام إعلامي للتسهير ، حيث معلوماتها هي معلومات تحليلية خاصة بهم العناصر التي لها علاقة بالتحكم في التسهير ، و ذلك من أجل الوصول إلى النتائج المرجوة ، و التحكم في السياسة المبرمجة من طرف المؤسسة . و ذلك من طريق رسم سياسة لتسهير الموازنات بصفة تقديرية ، قريبة للواقع ، لكن تكون هذه الانحرافات هي انحرافات لها الصيغة الإيجابية في التسهير .

## المبحث الثاني : مفهوم القرار .

" إن المعنى المباشر لكلمة قرار يشير إلى كونها اختيار بين بدائل مختلفة . إن هذا المعنى يتفق مع طبيعة العديد من المواقف الإدارية ، حيث نجد المدير دائماً في موقف يطلب فيه إليه أن يختار بدليلاً معيناً من بين عدد من البدائل المطروحة للبحث و النقاش . " ( 3 )

نستنتج من هذا التعريف أن القرار هو اختيار بين عدة بدائل من المعلومات الخاصة لأمر معين ، وذلك في مجالات مختلفة ، بحيث نجد أن إتخاذ القرار يعتبر نشاطاً إدارياً و تنظيمياً ، فقرارات المدير تعكس كثيراً من الوظائف الإدارية الرئيسية كتكوين الخطط و وضع السياسات و تحديد الأهداف . كما تؤدي إلى كثير من الأحداث و النتائج المتعلقة بإدارة المنظمة ، فقرارات المديرين لها تأثير في شكل العمل في المنظمة نفسها ، حيث نجد أن هذه القرارات هي :

قرارات فوقية بالنسبة للإدارة ، بينما نجد قرارات تتخذ على مستوى التحاليل الاقتصادية و المحاسبية ، وهي تعتبر بمثابة قرارات يتخذ على أساسها مسؤولوا التنفيذ القرار ، الذي يوجه إلى الإدارة للمصادقة عليه ، و إعطائه صفة التنفيذ . وهي تعتبر قرارات تحكيمية .

---

( 3 ) التخطيط و المتابعة : د . علي السلمي ص 129 ، الناشر مكتبة غريب .

## **المطلب الأول : مراحل عملية إتخاذ القرارات .**

إن دراسة إتخاذ القرار لا ترتكز أساساً على القرار النهائي بقدر ما ترتكز على المراحل المختلفة الذي يمر بها من يتخذ القرار ، إلى أن يصل إلى الاختيار الأخير الذي يطلق عليه قرار . ( 4 )

وقد أوضح هربرت سيمون أن عملية إتخاذ القرارات تمر عادة بـ المراحل التالية :

- مراحل البحث والإصلاح و إعداد الخطة :

وهي عملية الاستخبار و البحث عن مواقف مناسبة لإتخاذ القرارات ، بمعنى إكتشاف ضرورة إتخاذ القرار .

- مرحلة التصميم و التنفيذ :

التصميم معنى عملية البحث عن بدائل مختلفة أو محتملة و انتقاء الأمثل منها وتنفيذها .

- مرحلة الاختيار :

وهي اختيار بديل معين من البدائل التي سبق التوصل إليها في مرحلة التصميم بناءاً عن دراسة البدائل أو نتيجة التحليل .

## **المطلب الثاني : أنواع القرارات . ( 1 )**

يمكن تقسيم القرارات بصفة عامة إلى ثلاثة أنواع رئيسية هي :

1 - قرارات تنظيمية و أخرى شخصية .

2 - قرارات أساسية و أخرى روتينية .

3 - قرارات مخططة و أخرى غير مخططة .

1 - القرارات التنظيمية و الشخصية :

يمكن التفريق بين القرارات التنظيمية و الشخصية من حيث طبيعتها ، فالمدير يصنع القرار التنظيمي ، حيث يقوم بدور المتوقع منه بالمنظمة ، فهو يتخذ القرارات التي تتعلق بالمنظمة بحكم السلطة الرسمية التي يتمتع بها ، وهي قرارات يمكن للمدير أن يفوض السلطة الخاصة به للأخرين فـأهم أداة يستخدمها المدير ليؤكـد على سلطـته و مقدـرـته على إدارـة المنـظـمة ، فـهي حق إـتـخـاذـ القرـارـ و لا شـكـ أنهـ يـتـحـمـلـ أـيـضاـ مـسـؤـلـيـةـ إـسـتـخـدـامـهـ هـذـاـ الحـقـ .

أما القرارات الشخصية فهي تلك التي يتخذها المدير بصفته شخصاً عادياً و ليس بصفته عضواً بالمنظمة ، وهي قرارات لا يفروضها للآخرين ، ولكن بعض هذه القرارات يكون لها تأثير على المنظمة نفسها فإذا قرر مدير إحدى الشركات أن يستقيل فإن البحث عن من يحل محله يعتبر مشكل تنظيمي ، كذلك قد يتعلق القرار الشخص الذي يتخذه فرد ببقية الأفراد بالمنظمة .

ويضع كثيرون المديرين حدوداً فاصلة بين قراراتهم الشخصية وقراراتهم التنظيمية ، بحيث لا تطغى قراراتهم التنظيمية ، ولا تخضع قراراتهم التنظيمية لأهوائهم الشخصية ، لذلك قد يضطرون إلى إتخاذ قرارات تنظيمية تتنافى مع رغباتهم الشخصية . الواقع أن القرارات التنظيمية التي تصدر عن المدير تتأثر إلى حد ما و بدرجات متفاوتة بالنسبة الشخصية فيه .

## 2 - القرارات الأساسية و الروتينية :

و يمكن تقسيم القرارات إلى قرارات أساسية و أخرى روتينية ، وتميز القرارات الأساسية بالميزات التالية :

- أ - لها صفة الدوام إلى حد كبير ، ويكون بها الالتزام لأجل طويل نسبياً .
- ب - تتعلق بالإستثمارات الكبيرة أو الإنفاقات الضخمة .
- ج - على درجة كبيرة من الأهمية ، بحيث أن أي خطأ فيها يصيب المنظمة بخسائر جسيمة .

ومن القرارات الأساسية الملموسة اختيار موقع المصنع ، فلا يمكن إتخاذ قرار بتحديد موقع معين لبناء المصنع إلا بعد إستقصاءات و تحليلات لعدة من العوامل الاقتصادية والاجتماعية المعقدة ، كذلك نجد وسائل النقل ، مصادر المواد الخام ، مصادر الطاقة .

أما القرارات الروتينية فهي تلك التي تتطلب جهداً ذهنياً كبيراً ، أو تتعكر بصفة مستمرة ، و تأثيرها على نجاح الأعمال بالمنظمة غير كبير ، و معظم القرارات التي تتخذ في أي منظمة هي قرارات متكررة و روتينية . وقد تصل نسبتها إلى 90 % من مجموع القرارات . و منها كالقيام ببرحالة تفتيشية على أعمال المنظمة ، أو صرف علاوة دورية للعاملين أو طلب تقرير يومي عن الحالة المالية للمنظمة .

## 3 - القرارات المخططة و غير المخططة :

كذلك قد تكون القرارات مخططة أو غير مخططة ، وهو تقسيم قريب من التقسيم السابق

- أساسية روتينية - فيمكن التخطيط لإتخاذ القرار على أساس برنامج معين بحيث يصبح في النهاية متكرراً و روتينياً . وتصبح هناك إجراءات معينة متفق على تنفيذها بالنسبة لكل قرار ، وبذلك لا يعامل كل قرار على أنه حالة فريدة ، أو الأولى من نوعها في كل مرة .

أما القرارات غير المخططة فهي تلك التي لا تتحذ ببناءً على برنامج معين ، فهي جديدة ، ببناءة و هامة ، فقرار التحول من المركبة إلى الامركرية في إدارة المنظمة ، و قرار تحديد الأسواق الصالحة لتسويق منتج معين ، يعتبران مثالاً لهذا النوع من القرارات .

وعلى هذا الأساس فإن هذه القرارات ، هي قرارات من وجهة نظر الإدارة ، وهي قرارات خاصة من وجهة نظر التحليل السليم للمعطيات المخاطة بالمشكل ، وفقاً لأسلوب التدرج وفقاً لمواكز المسؤولية على مستوى إعداد الخطة المتبعة ، لإنتاج خدمة أو منتج معين ، و هذا وفقاً لتقدير شامل نتيجة لمتابعة التصميم الذي اشتراك في إعداده مسؤولوا الإدارة ، لتقدير نتيجة اقتصادية أو إجتماعية أو سياسية أو ثقافية .

### **المطلب الثالث : القرار من وجهة نظر التحليل المخاسي للمعلومات .**

إن القرار من وجهة نظر التحليل المخاسي ، هو إعطاء فكرة تحليل المعضلة وفقاً لدراسة تقديرية لنشاط المؤسسة ، وفقاً لإحدى أساليب المخاسبة التحليلية ، وذلك يتأتي بعد تفريذ الخطط الإنتاجية المعدة للقيام بالنشاط الاقتصادي و هذا يأتي بعد دراسة مختلف نقاط التحليل ، التي تسمح معرفة نتائج القوة و الضعف التي أثرت على النتيجة ، و النفقات ، و الإيرادات . فنتيجة معرفة النقاط السلبية والإيجابية في التسخير ، يتخذ القرار من وجهة نظر التحليل المخاسي .

و بما أن المؤسسة هي تجميع الأموال المادية و المالية و البشرية ، وذلك بغية الإشراف و تنفيذ الخطط ، و متابعة نشاط إقتصادي معين ، و ذلك من أجل تحقيق مردودية على أساس تسخير جيد ، نجد أن تحقيق ذلك يستوجب توفير أدوات فنية و علمية و مادية ، و ذلك من أجل الوصول إلى الأهداف التي رسمتها السياسة العامة للمؤسسة ، و هذا من أجل تحسيد المعلومات التي يعتمد عليها المخل في تقديرات تسخيرية أخرى ، لذلك نجد أن المخاسبة التحليلية تعتبر أداة معلومات ، يتخذ على أساسها قرارات مستقبلية ، هذه القرارات بنيت على المفاهيم المخاسبية الخاصة بالمخاسبة التحليلية . التي تعتبر القاعدة الأساسية لتسخير الموارد التقديرية . فهي أداة من أدوات إتخاذ القرارات المستقبلية في مجال تسخير المؤسسة ، و ذلك بغية إتخاذ تدابير مستقبلية خاصة بموازنة الشاط ، و ذلك برفع إنتاجه أو تدريسه أو إدخال منتج جديد أو الرفع من المبيعات أو تخصيصها ، هذا كله بمثابة قرارات تتخذ في المؤسسة ، نتيجة الدراسة المخاسبية الرشيدة للنشاط .

و على هذا الأساس يمكن القول بأن القرارات بصفة عامة هي قرارات فوقية و تختية .

فوقية يعني تأيي من طرف المدير نتيجة تحليل المعطلة على أساس المعطيات و المعلومات المحيطة به ، و تعتبر هذه القرارات رشيدة إلا إذا حللت هذه المعطيات و المعلومات بصفة عقلانية ، حسب الأوضاع المقبولة في المجتمع .

بينما التحتية فهي قرارات تنتج نتيجة التحليلات الخاصة بالنشاط الاقتصادي ، و فقا لتقنيات مراقبة التسيير ، كالمحاسبة التحليلية . أي تحليل محاسبي من الناحية المالية للوظيفة الإقتصادية للمؤسسة ، يتخذ على أساس السليبات قرارات فيما يخص ذلك . و ذلك على أساس أساليبها التحليلية و المتمثلة في أسلوب التحميل العقلاني ، و أسلوب التكلفة الكلية ، و أسلوب التكاليف المتغيرة و أسلوب التكاليف التقديريه ، كل أسلوب من هذه الأساليب يرمي إلى تحديد نتيجة تسييرية خاصة و هي أحد التدابير الخاصة بالنشاط الاقتصادي في حالة وجود خلل ما .

#### المطلب الرابع: دور نظام المعلومات المحاسبي في عملية إتخاذ القرارات ..

يعكّر النظر إلى أنظمة المعلومات في المؤسسة ، على أنها وسائل لاكتشاف الحقائق ذات الصلة بالقرارات الإدارية ، فصاحب المؤسسة الفردي الصغير يعتمد عند إتخاذ القرارات على ذاكرته و مشاهدته الشخصية ، فذاكرته تحوي ما قد يحتاج إليه من البيانات ، غيرأن مقدرة ذاكرة الفرد محدودة ، كلما زاد عدد و نوع الخبرات التي يود متخد القرارات أن يستند إليها بصدق إتخاذ القرارات كلما ، ظهرت الحاجة إلى وسائل أخرى لاستكمال احتياجاته .

و تزداد المشكلة تعقيدا مع كبر حجم المؤسسة حيث لا توجد ذاكرة طبيعية للمؤسسة .

" و يقوم جامع البيانات بـ ملاحظة الأحداث الإقتصادية في المؤسسة و إرسال إشارات عنها إلى متخد القرارات التي يقوم بدوره ، بتغييرها في ضوء المعلومات السابق تخزينها ، في ذاكرته و ما نشاهد في مناخ العمل ، فإذا كان الإتصال فعالا فإن الإشارات التي يرسلها جامع البيانات سوف تحدث نفس الأثر في متخد القرارات ، كما لو شاهد الأحداث بنفسه "(1) .

و في دراسة أخيرة لـ إيجري و جيديلى قد مرت لنا تحليلات نظرية عن العلاقة بين البيانات المحاسبية و عملية إتخاذ القرارات ، في المؤسسة ، و يقوم التحليل المذكور على تمييز عملية إتخاذ القرارات

---

(1) المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية الدكتور أحمد رجب عبد العال . مركز المطبوعات الجامعية للاسكندرية .

بـ ثلاثة عوامل رئيسية هي:

أ: مدخلات القرار

ب: مخرجات القرار

ج: خلاصات القرار.

فمدخلات القرار عبارة عن العوامل التي يستند إليها متخد القرار، و مخرجات القرار عبارة عن القرار ، الذي يقوم باتخاذه مدير المؤسسة .

أما خلاصات القرار ، فهي تمثل العلاقة التي تربط بين القرار و مدخلات القرار، أي العلاقة التي تكون بين مدخلات القرار و مخرجات القرار، والتي تمثل في البسائل الممكنة من القرارات ، نتيجة تحليل مدخلات القرار ، و القرار أي مخرجات القرار هو القرار المثالي من وجهة نظر المدير. و بالتالي فإن القرار تصنفه أحداث قلبية ، تمثل في المعلومات التي تحيط بالشيء المدروس .

فالقرار من وجهة نظر المحاسبة هو تحليل للمعطيات المالية ، تحليلًا دقيقًا وفقاً لأساليب وتقنيات معروفة ، و على هذا الأساس تكون مخرجات القرار هي القرار الذي يتخذه المدير المالي ، و الذي أنشأ نتيجة الدراسة المحاسبية المالية للنشاط .

هذه القرارات هي قرارات تتخذ على مستوى التحليل المحاسبي للمعطيات الرقمية ، المتمثلة في تقييم النشاط الاقتصادي ، و هي قرارات تحتية بالنظر إلى مستوى المؤسسة من ناحية الإدارة العليا ، فهناك قرارات أخرى تتخذ نتيجة القيام بدراسات ، نتيجة للتخطيط المستقبلي ، هذه القرارات هي القرارات التي تحسن فيها مجموعة من الأفراد و ذلك بعد دراسة المعضلة ، مثل القيام بدراسة قبل مشروع معين ذات أهمية بالغة ، فدراساته تكون وفقاً لعدة جوانب إجتماعية ، سياسية ، اقتصادية ، و بالنسبة لكل جهة يكون هناك قرار متخذ، و القرار المتخذ هو قرار اللجنة المكلفة بذلك .

## **المطلب الخامس : المشاكل التنظيمية في عملية صنع القرار:**

بما أن عملية صنع القرار تعتبر من أهم الأدوار التي يقوم بها الأفراد في الإدارة لذلك تتم الإدارة العليا في معظم الشركات بهذه الناحية في مديرتها الحالية و المستقبلية ، فهي ترتكز على تنمية

مقدارهم في صنع القرار ، بالبرامج التدريبية التي تعدوها لهم و تصميم الهيكل التنظيمي .  
حيث يتيح لهم الفرصة في صنع القرارات الرشيدة و يقلل من العقبات و القوى التي تعترضها .  
و هناك عديد من التواصي الإدارية و المشاكل التنظيمية التي لها تأثير هام في عملية صنع القرار  
بنظمات الأعمال من أهمها ما يلي : (1)

1) جودة القرار 2) التفاعل المحفوظ في نتيجة القرار 3) تقييم القرار 4) البيئة التي يتخذ فيها  
القرار 5) العوامل النفسية في صنع القرار 6) الطابع الشخصية 7) توقيت القرار 8) إبلاغ  
القرار 9) المشاركة في إتخاذ القرار .

1- جودة القرار: التفاعل و النتائج الكبيرة في النتائج التي تترجم عن تطبيق ما يتخذ المدير قرارات  
، و المقدرة غير عادية على تحليل سلوكه في عملية صنع القرار ، تمثل صحة القرار و جودته .

2- التفاعل المحفوظ : يتوقف صحة القرار على عدد كبير من العوامل ، من أهمها درجة كفاءة  
المعلومات التي يستند إليها المدير في صنع القرار ، و مقدرتها على الإلام . و فهم الحالة ككل .

3- تقييم القرار: يجب تقييم القرار و إعادة تقييم القرار الذي اتخاذ في الماضي بصفة مستمرة  
، لدراسة مدى صلاحية هذا القرار في الوقت الحاضر و احتمالات نجاحه في المستقبل .

4- البيئة التي يتخذ فيها القرار: تلعب البيئة التنظيمية و المادية دورا هاما في إتخاذ القرار بل و في  
طبيعة القرارات نفسها و لا شك أن البيئة الصالحة لصنع القرارات الرشيدة ، يعتبر من أهم  
مسؤوليات الإدارة العليا حيث أن العوامل الرئيسية في عملية صنع القرارات يؤخذ في الوقت و  
المكان الصحيحين و بواسطة الفرد المناسب . لأن القرار الذي يتخذ على أساس البيئة المحيطة به ،  
هو أحد القرارات السابقة الذكر ، كون أنها سياسية و اقتصادية و اجتماعية و هذا من حيث  
طبيعتها من النظرة المجتمعية و لكن وفقا للتحليل الخاص بالمعلومات هناك نوعين من القرارات:  
القرارات التي سوف تتخذ على مستوى الإدارة من الناحية الفوقي و هذا يأتي نتيجة للعمل  
التخططي الذي تقوم به المؤسسة و هو التنبؤ بالمستقبل أي العمل التقديرية للنشاط مقسم  
بالمؤسسة الكمي ، فنتيجة الدراسة التقديرية تتخذ قرارات على مستوى الفوقي للإدارة ، و هي  
قرارات نتيجة العمل المخطط بينما القرار التحتي فهو القرار الذي يتخذ نتيجة للتحليل المعايير  
للنظام الفعلى نتيجة للتحليل المعايير للمعلومات الخاصة بالنشاط فالبيئة من حيث النظر إلى  
حيط المؤسسة . نقول بأن نوعية قرارها تتحيز بينما على مستوى الكل فهي أغلبها سياسية و  
اجتماعية و اقتصادية .

(1) الإدارة مدخل الحالات ص 24,25 : د. عادل حسن. الدار الجامعية للطبع و النشر.

5- العوامل النفسية في صنع القرار: و المقصود هنا هو أنه يجب أن يكون المحيط الخاص بصنع القرار مهني نفسياً أي أن المدير وأصحاب القرارات لا بد أن يكونون مهنيين لذلك وفقاً للمحيط الجيد السائد بهم .

6- الطياع الشخصية : و هو اصطلاح يستخدم لوصف السلوك الانساني الذي قد يحدث ، نتيجة لبعض التغيرات الكيميائية في الجسم ، و هناك ثلات أنواع من السلوك تحدث نتيجة لهذا العامل هي الاجهاد والخذر والسرع .

7- توقيت القرار: يعتبر القرار أمراً هاماً بالنسبة للمدير الذي يتخذ و بالنسبة لمساعديه و مسؤوليه الذين ينفذونه ، خاصة وأن كثير من القرارات لها تأثير كبير على روح العمل بالمنظمة ، فيرغب الأفراد دائماً أن يعرفون القرار في وقت معين حتى يستطيعون القيام بدورهم المطلوب في الوقت المناسب .

إن الفكرة الرئيسية للتتوقيت هي:

أ- الإحساس بدرجة السرعة في إتخاذ القرار، فهناك قرارات يلزم إتخاذها في لحظات ، و هناك قرارات يمكن تأجيل إتخاذها أيام و شهور .

ب- الشعور بأن المشاكل والأحداث متداخلة ، بحيث أن الوقت الذي يتخذ فيه قرار بالنسبة لمشكلة منها يلعب دوراً هاماً بالنسبة لمشاكل الأخرى، لذلك يجب توقيت القرارات لحل المشاكل المختلفة ، وفق خطة معينة ، حيث لا يحدث تعارض بينهما .

8- إبلاغ القرار: من الأمور الهامة كذلك تحديد الوقت الذي يبلغ فيه القرار، للآخرين خاصة بالنسبة لذللك الذين يتاثرون به أو يقومون بتنفيذه ، فهم الذين يشعرون بجدية و خطورة القرار و ضغط المشاكل عليهم .

9- المشاركة: و من المشاركة في إتخاذ القرار نستخلص ثلات مشاكل إدارية يجب دراستها لكي يكون القرار رشيد .

أ- معنى المشاركة: تتلخص الفكرة الأساسية للمشاركة في عملية صنع القرار في قيام جميع الأفراد، أو مجموعة منهم بدور فعال في التأثير أو المساهمة في إتخاذ القرار .

ب- القرارات الجماعية: يقصد بالقرار الجماعي إشراك مجموعة من الأفراد في صنعه على أساس أن القرار الذي يصدر عن مجموعة من الأفراد أفضل من الذي يصدر عن فرد .

ت- قدرات اللجان: يفضل استخدام اللجان إذا كان الفرض عمل دراسات جماعية للمعلومات ، تحليل بيانات ، تقديم توصيات ، وهي لا تتخذ القرار بمعنى الواسع ، ولكنها تساعد المدير على اتخاذ ، كل ما تعرضنا إليه هو التواهي الإدارية و المشاكل التنظيمية ، التي لها تأثير هام في عملية صنع القرار ، حيث نجد أن القرار لابد أن يكون أو يتسم بهذه العوامل حتى يكون له صفة القدرة على التطبيق و المرونة في اتخاذ ، حيث نجد أنه إذا اتسم القرار بهذه العوامل يصبح القرار مثالي ذو مصداقية كبيرة في التنفيذ . و نستخلص من هذا أن القرار الإداري الفوقي أو التحتي لابد أن يكون يتسم بهذه العوامل .

## المبحث الثالث : المحاسبة التحليلية كنظام معلومات داخل المؤسسة :

إن نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة ، هو إحدى معلمات التسيير الجيد ، إذ يصور لنا الأهمية القصوى الذي يعتمد عليها التسيير ، لأن المعلومات المحاسبية ، هي أدوات التحليل المالي الذي على أساسه يقوم المدير المالي بتقييم النشاط الاقتصادي للمؤسسة .

فمهام المحاسبة العامة هو تقديم نتائج المؤسسة ، بصورة عامة . نتيجة مقارنة حسابات التسيير ، فرغم أهميتها و ضروريتها فهي ليست كافية لمعرفة تحليل كافة النشاط ، التي تقوم به المؤسسة ، لأسباب عده منها :

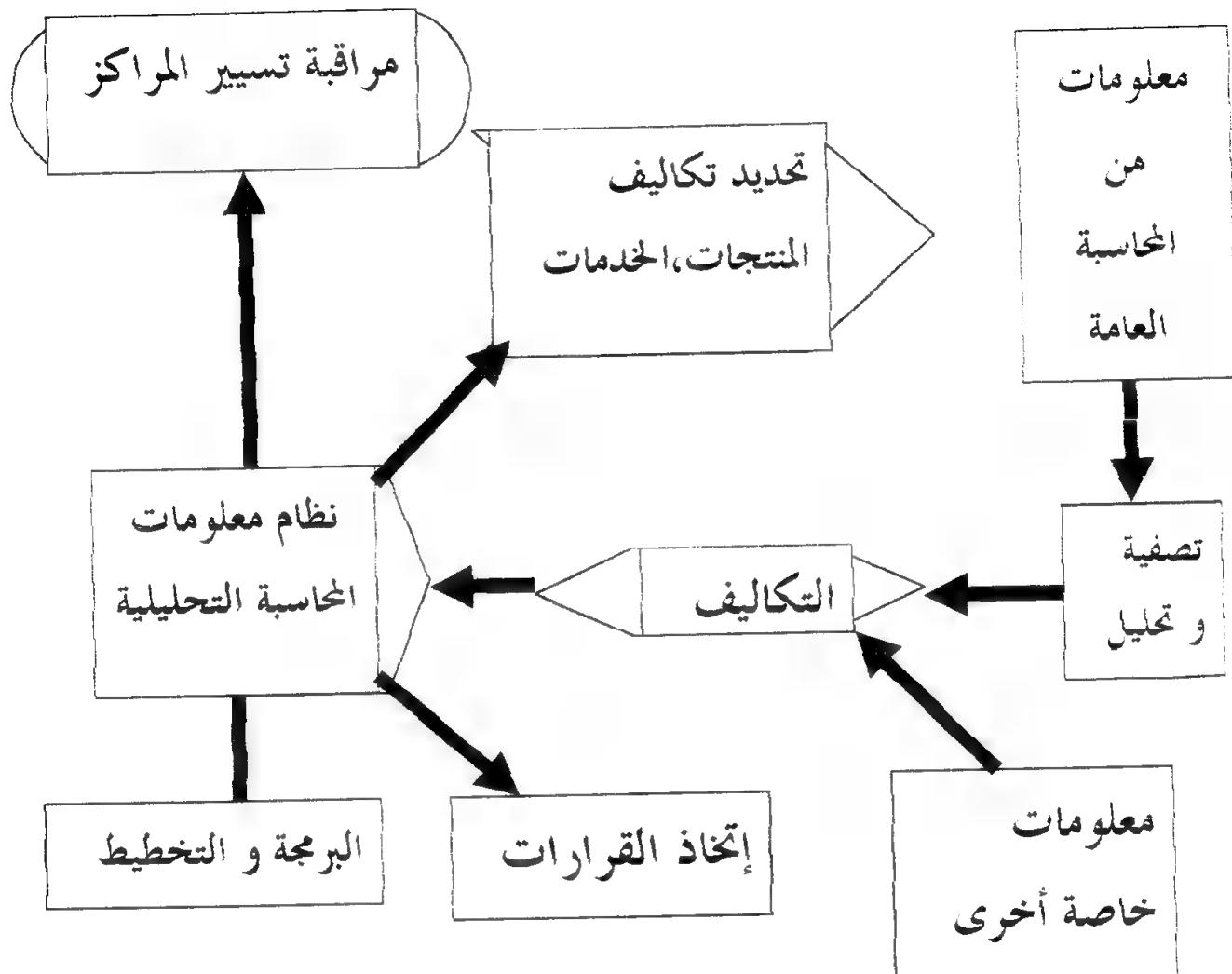
- 1) أن المحاسبة العامة شكلية يفرض عليها احترام قوانين محددة وفقاً للمخطط الوطني المحاسبي.
- 2) تعاملها مع البيانات و المعلومات في إطار تاريخي مما يجعل نتائجها تنقصها الدقة و الحيوية.
- 3) لا يمكن تحديد النتائج بالنسبة لكل متغير على حدى.
- 4) تعامل مع البيانات في صورة مالية ، أي أهميتها الجانبي النقدي فقط فهي تستبعد كلية على الكمية ، الوقت ، الوزن ، ..... الخ ..... التي تؤثر على النتائج.

إن وجود مثل هذه النقصان أدى بالمسؤولين و المخلين الماليين إلى اللجوء إلى نظام المحاسبة التحليلية ، و ذلك لما لها من معلومات دقيقة فيما يخص تحليل النشاط الاقتصادي ، و ذلك من خلال التكاليف وفقاً لأساليبها التسييرية ، و بالتالي تعتبر نظام للمعلومات يعتمد على أساسها مسؤولوا المؤسسات القرارات الآنية و المستقبلية الخاصة بالنشاط ، نتيجة تحليل مختلف الأعباء وفقاً لأي أسلوب من الأساليب .

في أداء دورها و تحقيق أهدافها تستند المحاسبة التحليلية إلى مجموعتين إلى المعلومات ، يمكن إظهارهما في الرسم التالي :

و هو يبين بأن نظام المعلومات في المؤسسة يتمثل في قاعدة المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة التي تعتبر أهم قيام المحاسبة التقديرية حيث تعتبر هذه الأنواع نظام المعلومات الخاصة بالمؤسسة.

## 1- مكانة اخاسبة التحليلية في نظام المعلومات



هذه المعلومات هي معلومات من المحاسبة العامة و معلومات إضافية أخرى ، في مرحلة التصفية و التحليل يجري العمل على أساس الخطوات التالية :

ـ استخراج الأعباء الغير قابلة للتحميل كنفقات التأسيس

ـ إضافة أعباء قابلة للتحميل كالنفقات المالية .

ـ إعادة توزيع الأعباء بحسب طبيعتها على حساب المراكز وفقاً لتكلفة وحدة العمل .

ـ تحديد أو اعتبار دورية زمنية محددة في التوزيع أو الحساب .

هذا فيما يخص التصفية ، التحميل بعد ذلك تحسب تكلفة الإنتاج بالنسبة للوحدات المنتجة و بالتالي إضافة مصاريف التوزيع للحصول على سعر التكلفة مقارنتها مع رقم الأعمال ، تحصل على النتيجة .

إن المحاسبة التحليلية تعتبر نظام معلومات و هذا مما تساهم فيه في أخذ القرارات و كذلك في المشاركة كقاعدة أساسية .

كذلك مراقبة تسيير المراكز و إتخاذ القرارات و البرمجة و التخطيط و بما أن المعلومات هي أساس إتخاذ القرارات فإن المدير المالي منزد بجمع كل المعلومات المحاسبية ، وفقاً لأساس المحاسبة التحليلية ، و ذلك لكي تصبح العوامل المحيطة بالقرار ذو قابلية عقلانية لاتخاذ القرار العقلاني ، فيما يخص معالجة المشاكل المالية للنشاط و الخاص بالمؤسسة .

### **المطلب الأول: تصور نظام محاسبي عقلاني داخل المؤسسة:**

إن النظام المحاسبي يتمثل في تطبيق تقنية و علم المحاسبة بأنواعها ، و ذلك على أساس تبويب ، و تسجيل ، و ترصيد ، و تجميع ، و تلخيص ، العمل المحاسبي في جداول مالية و ذلك وفقاً لطرق عقلانية من التقنيات ، و ذلك في جداول مالية تعرف بالجداول المحاسبية و ملحقاتها في المحاسبة العامة . وفي المحاسبة التحليلية تغير عن المفاهيم النظرية بما مترجمة في جداول مالية .

فالعمل المحاسبي الذي تميز به المحاسبة العامة و المتمثل في تقييم الشاط الإقتصادي بصفة دورية ، وفقاً لمبادئ و تقنيات معروفة ضمن هذه التقنية ، أمّا غير كافي لأن تحديد نتيجة الدورة بصفة دورية لا يسمح بمقارنة التكاليف مع تكاليف السنة الماضية ، و لا يسمح بمعرفة النتيجة الخاصة بكل منتج ، إذ تحدد في هذا المجال النتيجة واحدة على أساس جدول حسابات الناتج الشئي الذي لا يسمح من معرفة طبيعة النفقة المصروفة.

حيث كان في السابق تقييم النشاط الاقتصادي كان يرتكز على النظام الكلاسيكي ، ولكن نظراً لكثرـ العمليات المحاسبية وتنوعها أصبح هذا النظام لا يليـ العمل المحاسبـي، حيث إنـقلـ هذا النظام إلى نظام آخر ألا و هو النظام المركـز ، الذي يـسجل العمليـات حـسب أنـواعـها المـتشابـهة في يومـيات مـسـاعـدة ، و ذلك كـعمل تـلـيـخـيـصـي للـعمل المحـاسبـي حيث يـرـحلـ فيـنـاـية كلـ شـهـرـ الجـامـعـ الخاصـةـ بـاليـومـيـةـ المسـاعـدةـ، تحتـ عنـوانـ اليـومـيـةـ العـامـةـ .

وـ لكنـ هـذـاـ العـملـ لـكـيـ يـكـونـ لـهـ تـصـورـ عـقـلـاـيـ دـاخـلـ المؤـسـسـةـ يـجـبـ عدمـ كـثـرـ اليـومـيـاتـ فيـ دـفـاتـرـ وـ أـورـاقـ ، وـ ذـلـكـ حـفـاظـاـ عـنـ دـعـمـ ضـيـاعـهاـ . وـ كـذـلـكـ لـسـهـولةـ العـملـ الغـيرـ مـتـعـبـ يـجـبـ إـسـعـمالـ نـظـامـ إـلـاعـامـ الآـلـيـ لـتـقـيـمـ النـشـاطـ إـقـصـادـيـ وـ ذـلـكـ مـاـ يـتـمـيـزـ بـهـ مـنـ سـهـولةـ فـيـ العـملـ ، وـ رـبـحـ الـوقـتـ ، وـ لـكـنـ مـعـ كـلـ هـذـاـ فـيـنـ مـكـوـنـاتـ النـظـامـ العـقـلـاـيـ دـاخـلـ المؤـسـسـةـ ، يـعـتـرـ غـيرـ كـافـيـ فـيـ وـجـودـ المـحـاسبـةـ العـامـةـ فـقـطـ ، لـأـنـ النـظـامـ العـقـلـاـيـ المـحـاسبـيـ دـاخـلـ المؤـسـسـةـ يـشـرـطـ وـجـودـ المـحـاسبـةـ التـحـلـيلـيـةـ ، وـ المـحـاسبـةـ التـقـدـيرـيـةـ ، إـلـيـ جـانـبـ المـحـاسبـةـ العـامـةـ ، حيثـ نـسـتـخـلـصـ لـكـيـ يـكـونـ نـظـامـ عـقـلـاـيـ مـحـاسبـيـ دـاخـلـ المؤـسـسـةـ يـنـبـغـيـ وـجـودـ التـقـيـاتـ المـحـاسبـةـ التـالـيـةـ : المـحـاسبـةـ العـامـةـ ، المـحـاسبـةـ التـحـلـيلـيـةـ ، المـحـاسبـةـ التـقـدـيرـيـةـ ، وـ ذـلـكـ كـوـنـ أـنـ هـذـهـ الـأـنـوـاعـ هـيـ أـنـوـاعـ مـحـاسبـةـ مـتـكـامـلـةـ فـيـمـاـ بـيـنـ بـعـضـهـاـ الـبـعـضـ . كـوـنـ أـنـ كـلـ تـقـنـيـةـ تـعـتـرـ جـزـءـ مـكـمـلـ لـلـأـخـرـىـ فـيـ مـحـالـ التـسـيـرـ .

## المطلب الثاني: نتائج النـظـامـ العـقـلـاـيـ المـحـاسبـيـ دـاخـلـ المؤـسـسـةـ :

كـمـاـ ذـكـرـنـاـ سـابـقـاـ بـأـنـ مـكـوـنـاتـ النـظـامـ المـحـاسبـيـ العـقـلـاـيـ دـاخـلـ المؤـسـسـةـ هـيـ المـحـاسبـةـ العـامـةـ ، المـحـاسبـةـ التـحـلـيلـيـةـ ، المـحـاسبـةـ التـقـدـيرـيـةـ ،

فـالـمـحـاسبـةـ العـامـةـ بـأـنـوـاعـ إـبـرـادـهـاـ وـ نـفـقاـهـاـ فـهـيـ توـفـرـ مـعـلـومـاتـ هـامـةـ ، بـلـ أـعـظـمـهـاـ لـلـمـحـاسبـةـ التـحـلـيلـيـةـ ، الشـيـئـ الـذـيـ تـعـبـرـهـ المـحـاسبـةـ التـحـلـيلـيـةـ الـعـمـودـ الـفـقـرـيـ لـقـيـامـهـاـ ، بـيـنـماـ المـحـاسبـةـ التـحـلـيلـيـةـ بـتـحـلـيلـ تـكـالـيفـهـاـ فـهـيـ تـسـاعـدـ عـلـىـ مـعـرـفـةـ النـتـائـجـ الـخـاصـةـ بـكـلـ مـنـتـوـجـ مـنـ جـهـةـ ، وـ مـنـ جـهـةـ أـخـرـىـ مـعـرـفـةـ تـكـالـيفـ الـأـقـاسـمـ . وـ بـالـتـالـيـ يـعـتـرـ هـذـهـ الـعـمـلـ مـنـ بـيـنـ الـعـمـلـ الـذـيـ يـشـارـكـ فـيـ تـسـيـرـ المؤـسـسـةـ ، وـ ذـلـكـ وـفـقـاـ لـأـسـالـيـبـ المـحـاسبـةـ التـحـلـيلـيـةـ ، كـتـحـدـيدـ عـتـبةـ الـمـرـدـوـدـيـةـ وـ تـحـلـيلـ الـإـنـخـرـافـاتـ ، بـيـنـماـ نـجـدـ المـحـاسبـةـ التـقـدـيرـيـةـ هـيـ درـاسـةـ نـشـاطـ مـسـتـقـبـلـيـ وـ هـذـاـ يـكـوـنـ وـفـقـاـ لـتـقـنـيـةـ المـحـاسبـةـ العـامـةـ وـ التـحـلـيلـيـةـ ، حيثـ نـجـدـ أـنـ مـقـارـنـةـ النـتـائـجـ الـفـعـلـيـةـ بـالـقـدـيرـيـةـ يـسـمـعـ مـنـ أـخـذـ الـسـدـابـيرـ الـمـسـتـقـبـلـيـةـ الـخـاصـةـ بـالـمـؤـسـسـةـ . فـيـ مـحـالـ أـخـذـ الـقـرـاراتـ فـيـمـاـ يـخـصـ النـشـاطـ .

فالنتيجة التي نحصل عليها هو أن المخاسبة العامة ، هي الركيزة الأساسية للمخاسبة التحليلية ، و المخاسبة العامة و التحليلية هي الركيزة الأساسية للمخاسبة التقديرية ، و الهدف من وجود المخاسبة التقديرية هو أنها تستعمل كمقاييس للتأكد من صحة العمليات المخاسبية ، و التأكد من نتائجها و صحتها ، و كذلك تقييم حسابات الميزانية الختامية التي تمثل في مركز ذمة المؤسسة .

كذلك نجد أن العمل المخابسي في المخاسبة التحليلية يتتأكد في :

المخاسبة التقديرية على سبيل المثال .

- 1) المواد الأولية المستهلكة في العملية الإنتاجية و ذلك لكل منتوج على حدى .
- 2) اليد العاملة المباشرة و ذلك لكل منتوج مع عدد الساعات التي استغرقت في الإنتاج
- 3) تقييم المخزونات و ذلك بأنواعه
- 4) المصاريف العامة للإنتاج

و هذا كله نتيجة لمقارنة أسلوب المخاسبة التحليلية مع المخاسبة التقديرية .

### **المطلب الثالث: نظام المعلومات و المخاسبة التحليلية:**

إن نظام المعلومات كنظام يندرج في مختلف الأفكار التي تسود دراسة معينة نظرية كانت أم تطبيقية ، و هي تمثل المعلومات التي تدور حول المشكل المدروس بغية تحقيق و إعطاءه صورة مثلى في نتيجة تحليل مختلف المطبيات التي هي عبارة عن المعلومات و ذلك ب مختلف الطرق التحليلية لأخذ قرار ما أو تحديد نتيجة ما . في المؤسسة نظام المعلومات على مستوى التسيير المخابسي الحالي و المستقبلي يعتمد على نموذجين من المعلومات اللذان يعتبران الوظيفة الحيوية في المؤسسة .

نموذج المخاسبة التحليلية ، و نموذج التقدير الموازي ، كلاهما أداة مراقبة فيما المعلومات التحليلية للنشاط الاقتصادي للمؤسسة ، فالمخاسبة التحليلية عن طريق تحليل معطياتها المخاسبية وفقاً لأساليب المخاسبة التحليلية ، تستطيع المؤسسة عن طريق معلوماتها دراسة النشاط الاقتصادي للمؤسسة دراسة واقعية و ذلك مما تكتسبه من معلومات تترجم النشاط الاقتصادي إلى صورة رقمية . تتحدد على أساسها النتيجة الخاصة بالمؤسسة، و ذلك كلياً و كذلك بالنسبة لكل منتوج على حدى .

أما فيما يخص التسيير نجد أن المعلومات المترجمة إلى صورة رقمية تتحدد كأساس لتحليل وضعية المؤسسة ، أي دراسة وضعيتها المالية و ذلك وفقاً لأساليب المخاسبة التحليلية و أخص بالذكر أسلوب التكلفة المتغيرة و أسلوب التكلفة التقديرية ، لأهمها أدوات لها أهمية قصوى في إتخاذ

القرارات الآنية ، و المستقبلية ، و ذلك نظراً لما تميزان به معلومات نظرية، في معالجة القضايا التحليلية للنشاط الاقتصادي .

أما نموذج التقدير الموازي فأساسه الحاسبة التحليلية ، لأنه يعتمد على معطيات الحاسبة التحليلية في مختلف تحديد الموازنات ، التي تترجم النشاط الاقتصادي المدروس و المؤدية إلى النتيجة النهائية و الميزانية التقديرية الختامية .

و بما أن المعلومات الحاسبية هي أداة مراقبية فإن تحليل المعطيات وفقاً لأساليب الحاسبة ، يكون على أساس نتائج و معلومات العمليات التي تقوم بها المؤسسة ، و التي تخص النشاط ، الذي مكن أن يكون مدروساً قبلياً و بالتالي نتيجة تحليل معطياته تكون تقديرية ، أي بمعنى تقصصها الدقة و المسؤولية ، إلا إذا قورنت بالمعلومات الفعلية التي تراوحتها المؤسسة فمقارنة المعلومات التقديرية بالفعلية تهدف إلى السير الجيد للمؤسسة ، نتيجة تحليل الفروقات تحليلاً كمياً و كيفياً .

و على هذا الأساس كنظام أساسي للمعلومات تعتبر الحاسبة التحليلية و التقدير الموازي ، النموذج المثالي لتحليل المعلومات و المعطيات .

## المطلب الرابع : كيفية النظر إلى المعلومات من وجهة نظر المحاسبة:

إن المعلومة المحاسبية في النظام المحاسبي ، تستند إلى نوعين من الأساسات النظري و الأساس التطبيقي ، كون أنها تدل على تفسير خاص بتحليل مشكل معين ، هذا المشكل الخاص المتمثل في طريقة الإشراف على الإنتاج أو طريقة التقييم ، و ذلك راجع إلى أن الإشراف على الإنتاج يخص أخذ قرار إداري فوقى أو تحتى .

فوقى راجع كون أن المعلومة الخاصة بأخذ القرار، تمت عن طريق التخطيط الخاص بالعمل الإداري ، وتحتى كون أن القرار تم أخذة عن طريق تحليل المعطيات المحاسبية وفقا للطريقة المتبعة ، من محاسبة عامة أو تحليلية ، فالعلومة تأتي من خلال تحليل المعطيات المحاسبية وفقا للنوع المحاسبي المتبعة في المؤسسة ، لأن التحليل المحاسبي في المحاسبة العامة أي المحاسبة المالية ، التي تقسم بدراسة النشاط الاقتصادي من الناحية التقييمية ، و ذلك وفقا للمخطط الوطني المحاسبي عن طريق تحليل حساباتها وفقا للكيفية التي تم الإعداد بها الملاحقات المحاسبية ن هو بمثابة توفر المعلومات المحاسبية التي على أساسها يتم إعداد التقارير الخاصة بالنشاط ، ففي المحاسبة العامة فالملحقات المحاسبية هي مركز المعلومة لأن كل من الحقائق من ملحقات المخطط الوطني المحاسبي تدل على تحليل دقيق للمعلومات الخاصة بكل عنصر من العناصر الخاصة بذمة المالية للمؤسسة ، و كذلك حسابات تسييرها ، و حسابات النتائج ، التي تمثل في عناصر الميزانية و جدول حسابات النتائج ، إذن ما نستطيع قوله هو أن القرار يتخذ على أساس المعلومات المحاسبية . فالمحاسبة العامة و تحليل حساباتها أداة من أدوات أخذ القرارات ، التي ترتكز على أساس المعلومات التحليلية للمحاسبة العامة ، أما التحليل الخاص بالمحاسبة التحليلية يكون وفقا لتحليل مستويات التكلفة ، وفقا لفنيات خاصة بكيفية التحليل ، و هذا كما ذكر سابقاً لمستويات التكلفة ، التي هي تكلفة الشراء ، تكلفة الإنتاج ، تكلفة التوزيع ، سعر التكلفة ، حيث نجد أن كل المعلومات الخاصة بكل مستوى تدل على معنى خاص ، فتكلفة الشراء يتم على أساسها تحديد المواد الأولية المستهلكة ، وتكلفة الإنتاج يتم بها تقدير الإنتاج المباع ، و كذلك تقييم المخزونات ، و هذا على سبيل المثال و على أساسه نقول بأن المعلومة الخاصة بالمحاسبة التحليلية ، تهدف إلى تحديد عنصر من عناصر تقييم جزء من النشاط الاقتصادي . و التحليلي المحاسبي لكيفية إعداد التكاليف و أسعار التكلفة ، على مستوى إعداد أجزاء التكلفة ، أما التحليل وفقا للمعلومات المحاسبية التي تعد لحساب النتيجة وفقا لأساليب المحاسبة التحليلية . تعتبر كأساس لصنع القرار ، و ذلك نتيجة

الوقوف على نتيجة التحليل وفقاً لأساليب المحاسبة التحليلية ، و ذلك عن طريق أسلوب التكلفة المتغيرة و أسلوب التكاليف التقديرية ، فهما يعتبران أداتان أساسيتان لأخذ القرارات الخاصة بالإنتاج و فقاً لتحليلها الدقيقة للمعلومات المتوفرة و الخاصة بالنشاط .

و على هذا الأساس نجد أن القرار يبني وفقاً للمعلومات و البيانات ، التي تعتبر كنماذج لأخذ القرار ، فمدخلات القرار ، التي تعتبر المعلومات المتوفرة لصنع القرار ، هي نماذج مختلفة تسمى بالحالات الممكنة من القرارات التي بنيت على أساس المعلومات الخاصة بالنشاط ، و القرار الثاني الذي يدرس من خلال اللجننة الإدارية هو الذي يعتبر القرار المثالي الذي يتخذ في المؤسسة نتيجة للمعلومات المحاسبية المتوفرة .

و كذلك نجد بأن النظام الحاسبي المكون من المحاسبة العامة و التحليلية هو بمثابة مركز لتوفير المعلومات المالية التي تعتبر من بين الركائز الأساسية لقيام تقنيات مراقبة أخرى تختص مراقبة التسيير التي تعتبر من بين الأساسيات التي تحكم التحكم في التسيير من أجل مراقبة النشاط الاقتصادي و معالجته بأخذ التدابير الخاصة بالنشاط الاقتصادي المدروس .

على هذا الأساس نجد بأن النظام الحاسبي هو قاعدة أساسية لقيام تقنيات أخرى خاصة بمراقبة التسيير ، فالمحاسبة العامة مثلاً تعتبر إحدى الركائز الأساسية لقيام التسيير المالي لأنها يعتمد على المعطيات و المعلومات المحاسبية كالميزانية و جدول حسابات النتائج ، و التسيير التقديرية يعتمد أساساً على المحاسبة التحليلية لأن إعداد الموازنات تقوم على أساس معطيات و معلومات و فنيات المحاسبة التحليلية على سبيل المثال تحديد حجم المبيعات يعتمد على أساس الجرد الدائم للمخزونات .

## الطلب الخامس : التقنيات الخاصة بمراقبة التسيير و علاقتها باتخاذ القرار و التحكم في التسيير

قبل التطرق إلى التقنيات الخاصة بمراقبة التسيير ، نرى من الألائق أن نعرض إلى مفهوم مراقبة التسيير ، فهي تعتبر بمثابة التحكم العقلاني في التسيير ، و ذلك عن طريق مفاهيم نظرية و تقنيات المفاهيم النظرية تمثل في التنظيم و التخطيط و المتابعة .

أما التقنيات و هي التقنيات التي تعتمد عليها مراقبة التسيير تمثل في التحليل المالي و التسيير المالي و المخاسبة المالي و المخاسبة التحليلية و الإحصاء و الرياضيات المالية .

إن التحكم في التسيير يكون عن طريق هذه التقنيات المترابطة بين بعضها البعض ، لأن نجد كل تقنية تعتمد على تقنية أخرى ،

فعلى سبيل المثال نجد المخاسبة العامة على أساس التحليل المالي و المخاسبة التحليلية هي أساس التسيير المالي و الإحصاء هو أساس الدراسات الإحصائية كدراسة العينات من أجل إعطاء تقدير إحصائي لشكل ما ، أما الرياضيات المالية فأساسها في مراقبة التسيير ، هو أنها تدرس لنا القيمة الحالية للنقد ، أي دراسة و تحديد القيمة الإستعملية للنقد ، و هكذا نجد أن هناك ربط بين هذه التقنيات و النظريات ، تتمثل في المعطيات و المعلومات التي توفرها كل تقنية لتقنية أخرى ، على أساس أن التحكم في التسيير أساس تنظيمي و تخططي ، بني على أساس التقنيات السابقة الذكر . من أجل إعطاء التتابع المتواصل إليها ، من خلال التسيير المالي و التسيير المالي .

اللذان يعتبران أساس التقييم لدراسة الوضعية المالية بصورة ملحة .

و على هذا الأساس نقول بأن النظام المالي هو أساس التحليل من وجهة النظر المالية و قاعدة عامة و أساسية لأخذ القرارات المالية و التنظيمية ، و التخطيطية ، و الإنتاجية ، التي بنيت على أساس المعطيات و المعلومات المخاسبية .

#### خلاصة الفصل الرابع :

إن الحاسبة كنظام للمعلومات أداة إعلامية خاصة تستعمل في تحليل نشاط المؤسسة من أجل مراقبة التسيير وفقاً لمبدأ المعالجة الخاصة للبيانات على أساس النظام الحاسبي الذي نرى من العقلانية أنه يتكون من ثلاثة أنواع من الحاسبة العامة والتحليلية والتقديرية كون أن كل نوع يعتبر القاعدة الأساسية للنوع الآخر.

فالعامة هي أساس التحليلية وهذه الأخيرة أساس الحاسبة التقديرية. فتصور نظام عقلاني حاسبي في المؤسسة يوحّي بفكرة قدرة المؤسسة على الوقوف على نقاط القوة والضعف الخاصة بنوعية النشاط وبالتالي معالجته وفقاً لأدوات التقنية للنظام الحاسبي وتمثلة في العلم والتقنيات والمفاهيم النظرية كل هذه تعتبر كأدوات من أدوات التقييم الحاسبي و ذلك على أساس معالجة واقع النشاط وفقاً للمعلومات والأدوات التي تستعمل لاكتشاف الحقائق ذات الصلة والعلاقة القائمة بين التحليل والمعالجة لأن معالجة المعلومات و نقاط القوة يكون بغية أخذ التدابير والتصحيحات وفقاً للقرارات التي سوف تتخذ نتيجة تحليل معلومات الحاسبة، على هذا الأساس فنظام المعلومات في الحاسبة التحليلية يتمثل في العلم والتقنيات والمفاهيم النظرية والفنية التي تستعمل لمعالجة وضعية المؤسسة وبالتالي أخذ القرار و مراقبة التسيير بغية الاستعمال الرشيد والعلقاني للموارد التي تحت تصرف المؤسسة.

إن دراسة موضوع الرسالة الخاصة بالماجستير، والتي تحت عنوان المعلومات المحاسبية في المحاسبة التحليلية، وعلاقتها باتخاذ القرار، ومراقبة التسيير، موضوع يتناول مشكلة ، عدم تطبيق تقنية المحاسبة التحليلية، في المؤسسة. مع أنها تعتبر نظام إعلامي و تسييري ، تهدف إلى دراسة نشاط المؤسسة، من الناحية المالية، و ذلك فيما يخص نتيجة النشاط من جهة، و من جهة أخرى ، أداة من أدوات أخذ القرارات المستقبلية. فيما يخص دراسة النشاط، و ذلك على أساس تحليل المعلومات و المعطيات المحاسبية ، وفقاً لأساليبها التي تساهم جداً في تطوير الإنتاج، و ذلك من ناحية تحقيق المردودية المالية، و هذا على أساس تحليل النشاط وفقاً لطرق تقنية، على أساسها تتخذ القرارات المستقبلية، المتمثلة في حذف المنتوج ، أو استبداله، أو إدخال منتج جديد، أو الزيادة في الإنتاج و المبيعات، أو تخفيضها، بحيث تخلل المعلومات على أساس التقنيات الكمية للتسيير، و المتمثلة في المحاسبة، الرياضيات و الإحصاء.

وهذا على أساس أن الأدوات المذكورة آنفاً، هي أدوات من أدوات مراقبة التسيير، إذا نجد أن المعلومات المتحصل عليها، من المحاسبة هي تشكل أساس لنظام المعلومات على مستوى المؤسسة، و ذلك راجع إلى كون أن نظام المعلومات على مستوى المؤسسة ، هي مجموعة من الوسائل التي تستعمل من أجل تحليل نقاط القوة والضعف، المتحصل عليها من كيفية حساب النتائج ، الخاصة بالنشاط.

إذ نجد أن مجموعة هذه الوسائل المتمثلة في الطريقة الكمية والكيفية، الخاصة بدراسة النشاط توحى بفكرة سرد أي جمع المعلومات في نطاق النشاط الاقتصادي المدروس، و ذلك وفقاً لطرق الجمع اليدوية والعلمية التي على أساسها تتضح لنا الحقائق التقنية والعلمية، بالنسبة للمشكل المدروس، والتي على أساسها تتخذ القرارات وهذا بناءً على أساس معالجة المعلومات وفقاً لطرق العلمية والتقنية. بناءً على ذلك نجد بأن دراسة وضعية المؤسسة على أساس التحليل المحاسبي يشترط القيام العقلاني لمعالجة المعلومات المتحصل عنها من المحاسبة التحليلية والتي تخلل وفقاً لطرقها النظرية، والتي تقام على أساس قاعدة المحاسبة العامة ، كون أن هذه الأخيرة هي أساس النظام المحاسبي. على مستوى المؤسسة. وبالتالي نجد أن النظام المحاسبي أداة من أدوات المراقبة الداخلية بالنسبة لمراقبة النشاط الاقتصادي للمؤسسة، و ذلك على أساس تقييم هذا النشاط، وفقاً لأسلوب المحاسبة العامة والتحليلية وهذا باعتبارهما أهما القاعدتين الأساسيتين لمراقبة التسيير، و بما أن الأسلوب الداخلي للمراقبة يتمثل في مثلاً المعالجة المحاسبية للمعلومات ، فإن الخارجية تعتبر أهم، و المتمثلة في تحليل النشاط وفقاً لأسلوب المراقبة والتي يقوم بها الخبراء المحاسبي.

وعلى هذا الأساس نجد أن المراقبة الداخلية والخارجية تمثل في إمكانية تصحيح الوضعية المالية والاقتصادية للنشاط التي تزاوله المؤسسة و ذلك على أساس معالجة الوضعية وفقاً لأساسيات التغيير ،

والمحمولة في القرارات التي سوف تأخذ نتيجة التحليل وهي قرارات غير مخططة ، تختيئ بالنسبة للإدارة، بينما هناك قرارات فوقية بالنسبة للإدارة المتمثلة في القرارات المخططة التي تؤخذ نتيجة التبؤ بالمستقبل. وهناك قرارات أخرى تأخذ حسب ميزتها في العلاقة التي تؤثر في الموضع الخاص بالدراسة. لذلك نجد أن نظام المعلومات الحاسبي في المؤسسة أداة من أدوات الإدارة الحديثة في إتخاذ القرارات ومراقبة التسيير.

وبما أن التسيير يعتبر الطريقة العقلانية التي يتم عليها الأداء الإنتاجي في تحديد المسيرورة الاقتصادية لنشاط أمثل في حدود العقلانية الخاصة بالتسير لذلك نجد أن الحاسبة التحليلية هي إحدى الطرق التي يعتمد عليها التسيير من أجل تحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة بغية تحقيق الأهداف المسطرة. لهذا فالتحكم في التسيير من أجل عقلنة طريقة الإنتاج يعتبر كأساس لرفع المرودية حيث يشترط وجود الحاسبة التحليلية في التسيير، أي تطبيق هذه التقنية من أجل تحقيق المراد تحقيقه من طرف المؤسسة وذلك وفقاً لتحليل المعلومات الحاسبية وفقاً لطرق الحاسبة التحليلية من أجل معالجة السلبيات ونقاط الضعف. وبالتالي معالجة الوضع في ميدان التسيير الإنتاجي الذي يعبر عن العقلنة في الإنتاج في حدود أقل تكلفة ممكن.

## الخاتمة:

إن معظم المؤسسات الوطنية تعاني ضعف في المردودية الإنتاجية و المالية ، و ذلك نظرا لضعف و قدم هيكلها الإنتاجية من جهة ، و من جهة أخرى تضخم تكلفة هيكلها و هذا من الناحية الإنتاجية ، أما من الناحية المالية و نخص بالذكر تقييم جهازها الإنتاجي من الناحية المالية ، نجد أن الوسيلة الوحيدة لتقدير ذلك هي المحاسبة ، ولكن نظرا لعدد الطرق المحاسبية في تقييم النشاط الاقتصادي للمؤسسة ، من عامة و تحليلية في تحديد نتائجها ، نجد أن موضوع المحاسبة التحليلية هو الموضوع العقلي في تقييم النتائج من الناحية المالية ، و أخذ التدابير التسيرة فيما يخص النشاط غير المطبق في معظم المؤسسات الجزائرية ، الشيء الذي جعل المؤسسة الجزائرية لا تعرف نفسها فيما يخص تحديد قواعدها المالية في المدى القصير و المتوسط و البعيد ، و ذلك بتطبيقاتها لتقنيات مختلفة ، و بما أن المحاسبة تعتبر علم و تقنية تعتمد عليها المؤسسات في الحسابات المالية للنشاط الاقتصادي . تقنية لأنها تعتمد على معارف تقنية و جداول مالية وفقا لنظام عقلي من الحسابات الا و هو المخطط الوطني اخاسي ، حيث يتم ترتيبها و تصنيفها ، و تنظيمها وفقا لطرق فنية معروفة في كل نوع من المحاسبة ، وعلم لأنها يدرس الحالة من أصل معروف كالأساس القاعدي المتمثل في المعطيات الماضية ، و الآنية ، إستناداً لمبادئ معينة و فكر محاسبي معروف .

و كذلك الميزة التي تميز بها المحاسبة هو أنه تبحث في المجهول ، لأن العلم يبحث في الخبراء المستقبلية ، نتيجة الإعتماد على معطيات آنية و هاضية ، و هذا لما لها من قدرات في الأخذ بعين الاعتبار القرارات المستقبلية ، فيما يخص التسيرة ، و نظرا لكثره وظائف المؤسسة من إدارية و إنتاجية و مالية ... إلخ .

نرى أنه من الألائق أن تطبق المحاسبة التحليلية في المؤسسة ، و ذلك يرجع إلى طبيعتها التحليلية في حساب النتائج ، إذ أن تحديد النتائج وفقا لأسلوب المحاسبة التحليلية ، يسمح من معرفة الخلل في مراكز المسؤولية ، و بالتالي محاولة تصحيحه لأن الخلل واضح يخص مركز معين بعكس المحاسبة العامة التي يخضع نظامها إلى حساب النتيجة بصفة عامة دون تحديد نتائج المتوجهات كل واحد على حدى ، حيث نجد أن التصنيفات الخاصة بالتكليف في المؤسسة ليست إجبارية بقوة القانون و لكن إجبارية على أساس أنها تسمح من معرفة الأسلوب المطبق ، لأن التصنيف المعتمد أو المختار هو أساس الأسلوب ، مثل تصنيف التكاليف حسب الزمن هذا يرجع إلى مبدأ التكاليف القديرية ، التي يجب عليها أن تميز بين التكاليف الفعلية و التقديرية، بينما نجد أن هناك تصنيف

إيجاري بالنسبة لكل الأساليب و هو التصنيف على أساس المراكز ، لأن المراكز الثانوية و الرئيسية تعتبر من القواعد الهاامة في المحاسبة التحليلية ، حيث نجد أنه من إيجابياتها تحديد النتائج الخاصة بالمستويات ، كل واحد على حدى ، و بالتالي يسمح من معرفة تكاليف كل منتج على مستوى الإنتاج أو الدوائر ، وفقاً لمبدأ تحميل النفقات ، حيث نجد أن التصحيحات الخاصة بطرق المحاسبة التحليلية ، على سبيل المثال التحميل العقلاني هو أن التأثير لا يكون على النتيجة ، بينما التأثير هو تأثير على تقييم المخزونات التي تكون مقيمة بقيمة أقل في حالة تكلفة البطالة .

و تعتبر أساليب المحاسبة التحليلية هي بمثابة أدوات أخذ القرارات فيما يخص التسيير الخاص بالمؤسسة، نتيجة التحليل المحاسبي وفقاً لطرقها ، على سبيل المثال تحليل الإنحرافات وأخذ القرارات الخاصة بالنشاط ، و ذلك نظراً لتقنياتها العلمية ، الشيء الذي يجعل المحاسبة التحليلية تعتبر من الأدوات الهاامة في مراقبة التسيير ، و ذلك مما تكتسيه من أهمية بالغة ، في الوقوف على المعضلات الخاصة بالنشاط من جهة ، و من جهة أخرى أخذ التدابير الخاصة بذلك نتيجة لتحليل الفروقات ، و أخذ التدابير الخاصة بذلك ، حيث نجد أن ذلك هو بمثابة قرارات تتخذ بالنسبة للنشاط نتيجة تحليل المعطيات ، و هي تعتبر قرارات تحتية بالنسبة للإدارة ، وهي إجراءات محاسبية كانت نتيجة لتسير مخطط ، يكمن في الإشراف و المتابعة و التنفيذ بالنسبة للنشاط ، حيث نجد أنه لم يبين على أساس تخطيط مسبق من المعلومات ، و يعتبر نظام المعلومات المحاسبي من بين الأنظمة الحديثة في عملية التسيير ، و ذلك نظراً لما تتميز به المحاسبة من معلومات تسيرة ، تهدف إلى حساب النشاط الاقتصادي من الناحية الكمية ، بصفة عقلانية و واقعية ، يستند عليها التسيير في أخذ القرارات المستقبلية الخاصة بالنشاط الاقتصادي ، بينما المعلومة تكمن في التقنية و العلم و النظريات التي تعتمد عليها المحاسبة.

بينما التدابير و التخطيطات فيما يخص النشاط في المستقبل فهي تمثل التحليلات المسقبة لنقطة الصفر على مستوى قدر معين من الزمن وبالتالي تخطيط سياسة الإنتاج و البيع بالنسبة للمؤسسة . و بما أن المؤسسة تعمل دوماً على البقاء في السوق فإن دراسة معطياتها الخاصة بالإنتاج في المستقبل أمر ضروري و هذا من بين شروط المراقبة الخاصة بالنشاط الاقتصادي و ذلك من أجل تقييمه و متابعته و مقارنته وفقاً للأنشطة الأخرى الخاصة بالمؤسسات الأخرى المتجانسة في الإنتاج.

لذلك نرى من العقلاني أنه يجب تطبيق أسلوب الحاسبة التحليلية في المؤسسة الجزائرية و ذلك مما تكتسيه من أساليب تحليلية و تنظيمية و مراقبية ، وأخذ قرارات مستقبلية فيما يخص النشاط حيث من الألائق أن يأخذ أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة و ذلك عندما يتغير مستوى الفعالية أي القدرة الإنتاجية الفعلية للمؤسسة و ذلك نظرا لأنه من الغير العقلاني تحويل نفقات ثابتة إضافية بالنسبة للوحدة عندما ينخفض مستوى الفعالية ، و عندما يرتفع مستوى الفعالية فإن التكاليف الإضافية من التكاليف الثابتة تبقى و همة .

كذلك يستوجب تطبيق أسلوب التكلفة المتغيرة و أسلوب التكاليف التقديرية و ذلك مما يتميز به من تحليل فيما يخص السير الجيد و العقلاني للإنتاج .

## الاقتراحات :

إن الاقتراحات التي يمكن أن تطرق إليها تمثل فيما يلي :

- 1- يجب تطبيق أسلوب المحاسبة التحليلية في المؤسسة الجزائرية ، و ذلك مما تكتسيه من أساليب تحليلية ، و تنظيمية ، و مراقبة ، بالنسبة للنشاط المدروس ، لأن هذا يقيم في المحاسبة التحليلية على أساس المستوى الطبيعي ، و ليس القدرة الإنتاجية المتاحة لل المؤسسة .
- 2- يجب تطبيق الإعلام الآلي في حساب النتائج الخاصة بالتقدير المالي ، و ذلك لأن إدخال أو الاعتماد على الإعلام الآلي يسمح :
  - من ربح الوقت .
  - سرعة الحصول على المعلومات .
  - تقليل في حجم التكاليف الإدارية .
  - إتخاذ الإجراءات و القرارات بسرعة .و على هذا الأساس يكون العمل منظم و مخطط بصفة عقلانية .
- 3- دراسة المعطيات الخاصة بالإنتاج في المستقبل ، أمر ضروري ، حيث يعتبر من الشروط الخاصة بالرقابة للنشاط الاقتصادي .
- 4- تقدير و متابعة و مراقبة و مقارنة نتائج النشاط الاقتصادي بباقي المؤسسات الأخرى و ذلك من أجل معرفة وضعيتها المالية و بقائها في السوق .
- 5- يجب تطبيق أسلوب التحميل العقلاني في المؤسسة و هذا عندما يتغير مستوى الفعالية ، و هذا لمعالجة التكاليف الثابتة ، لأنه من غير المقبول تحمل متغيرات بتكليف ثابتة إضافية .
- 6- يجب على المؤسسة أن تقوم بتحديث هيكلها الإنتاجية عندما تكتنل على أساس القيم المسترجعة من الاستثمارات .
- 7- يجب أن يكون نظام المحاسبة العامة في المؤسسة ، قائم على أساس تنظيمي و عقلاني مما يسمح من توفير المعلومات بدقة للمحاسبة التحليلية .

8- عند الاستناد على المحاسبة التحليلية يستحسن على المؤسسة تطبيق أسلوب التكلفة المغيرة و التقديرية و ذلك من أجل مراقبة النشاط الاقتصادي من الناحية الخاصة بتحليل النشاط الاقتصادي و الوقوف على نقاط القوة و الضعف بالنسبة لنشاط المؤسسة لأنهما يعتبران من أهم الطرق التسوييرية في المحاسبة التحليلية .

## - قائمة المراجع باللغة العربية :

- 1- التخطيط و المتابعة - د . علي السلمي - .
- 2- أصول مخاسبة التكاليف - أحمد نور - .
- 3- التكاليف في الوحدات الصناعية - محمد أحمد خليل - .
- 4- المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية - أحمد رجب عبد العال - .
- 5- التكاليف الصناعية في الوحدات الصناعية - دكتور محمد خليل - .
- 6- الإدارة المالية المعاصرة - عبد الغفار حنفي - .
- 7- المحاسبة التجارية الحديثة - حمدي السقا - فخرى اللحام - .
- 8- الإدارة مدخل الحالات - د . عادل حسن - .
- 9- تقنيات مراقبة التسيير - محاسبة تحليلية - ناصر دادي عدون - .
- 10- فنيات المحاسبة التحليلية - م . سعيد أوكييل - .
- 11- مبادئ المحاسبة في المشروعات الفردية - بكر محمد نور ، فكري عبد الحميد - .
- 12- محاسبة التكاليف - فوزي غرابية - .
- 13- مبادئ المحاسبة المالية - أحمد نور - .
- 14- محاسبة التكاليف النموذجية - سليمان قراح - .
- 15- محاسبة المؤسسة - محمد بوتين - .
- 16- محاسبة التكاليف النموذجية - علي تاج - .

## - قائمة المراجع باللغة الفرنسية و الإنجليزية :

17-ANALYSE.ET.CONTRÔLE.DES.COUTS : BOULOT.

18-Accounting the basis for Business decisions :MEIGS.et. JOHNSON

19-COMPTABILITE. ANALYTIQUE . D'EXPLOITATION :  
( CLOUDE . PEROCHON ).

20-COMPTABILITE. ANALYTIQUE:  
( ABDELLAH . Boughaba ).

21-COMPTABILITE. ANALYTIQUE . DE . GESTION :  
( Horngren ).

22- COMPTABILITE . DE . L'ENTREPRISE . ET . SYSTEME  
ECONOMIQUE  
( DJELLOUL . SACI ).

23-PRATIQUE. DE . GESTION / ANALYSE . PREVISIONNELLE  
( VIZZAVONA ).

24-TECHNIQUE . COMPTABLE . ALGERRIENNE .  
( YOUNES . BENAISSE ).